

Le REGIME FISCAL des SUCCESSIONS

et la Loi du 25 Juin 1920

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences politiques et économiques)

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE LE SAMEDI 5 FÉVRIER 1921, A 2 HEURES

PAR

Marcel CANAL

Né a Aurillac (Cantal), le 12 Mai 1894.



LYON

IMPRIMERIES RÉUNIES

33-35, Rue Rachais, 33-35

—
1921

LE RÉGIME FISCAL DES SUCCESSIONS

et la Loi du 25 Juin 1920



Digitized by the Internet Archive
in 2026

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

Le REGIME FISCAL des SUCCESSIONS

et la Loi du 25 Juin 1920

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences politiques et économiques)

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE LE SAMEDI 3 FÉVRIER 1921, A 2 HEURES

PAR

Marcel CANAL

Né a Aurillac (Cantal), le 12 Mai 1894.



LYON

IMPRIMERIES RÉUNIES

33-35, Rue Rachais, 33-35

1921

La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.

JURY DE LA THÈSE

Président : M. HITIER, professeur

Suffragant : M. WAHL, professeur

— M. TRUCHY, professeur

A MON PÈRE,

A MA MÈRE,

A MES PARENTS,

A MES AMIS.

CHAPITRE PREMIER

Les impôts successoraux dans la loi du 25 juin 1920.

Jamais budget n'a présenté de difficultés aussi grandes à résoudre que celui de 1920. Pendant les longues années de la guerre, sous la menace immédiate du danger, l'Etat français a dû engager des dépenses considérables, dépassant de beaucoup les plus audacieuses prévisions. Il fallait équiper, nourrir et approvisionner d'armes et de munitions les armées les plus formidables que la France ait jamais mises sur pied, subvenir aux besoins des familles de nos défenseurs, secourir nos malheureux concitoyens chassés de leurs foyers par l'invasion, aider enfin certains Alliés aux finances peu solides. En même temps les facultés contributives du pays se trouvaient fortement diminuées, au moins dans les premières années. La vie économique était ralentie, presque arrêtée ; l'agriculture, manquant de bras, produisait moins et ne pouvait suffire à des besoins accrus ; presque toute la main-d'œuvre subsistant dans les usines après la mobilisation était consacrée à la fabrication de matériel de guerre de toute espèce. Il fallut donc engager l'avenir et faire appel à toutes les formes du crédit, à long et à court terme. Plusieurs emprunts

de guerre ont ainsi porté à un chiffre énorme notre dette consolidée. A côté, nous trouvons une dette flottante considérable également sous formes de bons du Trésor, de bons de la Défense, d'avances de la Banque de France dont la contre-partie est une inflation inquiétante de la monnaie fiduciaire.

La nécessité de consolider cette dette et de trouver immédiatement les sommes nécessaires à la restauration des régions envahies, en attendant l'époque encore indéterminée où elles nous seront remboursées par l'Allemagne, a encore contraint l'Etat à émettre de nouveaux emprunts. La préoccupation essentielle du législateur devait donc être d'assurer, au moyen des impôts, le service des annuités de la dette s'élevant à 11 milliards 600 millions de francs, contre 1 milliard 300 millions en 1914, ainsi que le fonctionnement des services publics. Malgré le contrôle le plus strict et le plus grand désir d'économie, ces dépenses se sont considérablement augmentées en raison surtout de l'élévation générale des prix. Interviennent aussi dans le même sens l'entretien d'une armée importante, que la situation troublée de l'Europe nous impose de conserver encore, et le fonctionnement de services publics nouveaux, nés de la guerre, comme ceux des pensions, des régions libérées, de la liquidation des stocks, etc... Là encore nous devons trouver 10 milliards de francs au lieu des 3 milliards 880 millions qui nous suffisaient à la veille de la guerre.

Il va de soi que notre vieux système d'impôts ne pouvait plus suffire à une pareille tâche et que pour procurer au Trésor des sommes qu'on n'aurait osé envisager il

y a quelques années, il était nécessaire de procéder à une revision complète de notre appareil fiscal.

C'est dans ce but que M. Klotz, Ministre des Finances, déposait le 13 janvier 1920 un projet de loi portant création de nouvelles ressources fiscales et destiné à permettre l'exécution du budget de 1920. Quelques jours après, le nouveau Ministre des Finances, M. François Marsal, adressait à la Commission du Budget de la Chambre des députés une lettre indiquant les modifications qu'il entendait apporter au projet de loi déposé par son prédécesseur.

La discussion fut vive et passionnée à la Chambre.

L'heure était propice aux réformateurs et ils ne manquèrent pas de développer de vastes projets. Il ne faut donc point s'étonner de la longueur des débats, parfois fort intéressants, qui aboutirent au vote du projet non sans retouches importantes dues, soit à la Commission, soit à l'initiative des députés. Le Sénat voulut apporter aussi sa pierre à l'édifice. Le projet fit l'objet d'un rapport remarquable de M. Paul Doumer et reçut de nombreuses modifications, dont certaines risquaient de soulever d'anciennes et irritantes questions de droit constitutionnel. La deuxième discussion à la Chambre renvoya le projet dans les derniers jours de juin au Sénat qui, sentant l'urgente nécessité d'aboutir, fit preuve de conciliation et vota le texte sur lequel put se faire un accord définitif le 24 juin 1920.

La loi du 25 juin 1920 a le caractère qu'elle devait forcément avoir, celui d'une loi d'opportunité. Devant un besoin d'argent pressant on cherche à s'en procurer par les moyens qui semblent les plus sûrs et les plus rapides.

Par conséquent, nous ne nous trouvons point en face d'un appareil entièrement nouveau, mais nous retrouvons notre vieille « pompe à phynance » revue, très corrigée et surtout considérablement augmentée. Nos vieux impôts sont conservés, mais ils sont modifiés et leurs taux sont notablement relevés. A côté d'eux, de nouveaux impôts prennent place, comme l'impôt sur le chiffre d'affaires, et une infinité de taxes sur tout ce qui peut faire soupçonner des ressources supérieures à la normale, et il n'en faut souvent pas beaucoup.

Il fallait donc s'attendre à voir s'accroître de façon importante les charges qui grevaient les successions. En effet, nos législateurs avaient déjà pris l'habitude de leur faire appel chaque fois qu'ils voulaient trouver de nouvelles ressources. Le moment était d'ailleurs particulièrement favorable, lorsque l'impôt sur le capital venait d'être sérieusement envisagé, et que même des défenseurs convaincus du régime capitaliste s'y étaient ouvertement ralliés. Or, celui-ci n'ayant pu aboutir, il restait l'impôt sur les successions. C'est un impôt sur le capital au premier chef, l'impôt sur le capital à la française, a-t-on pu dire; il a pour lui d'être déjà entré dans nos mœurs. Il a aussi l'avantage d'être un impôt commode. Le capital ne peut jamais mieux apparaître que lorsque son possesseur l'abandonne et que ses successeurs sont obligés d'en faire l'inventaire pour se le repartir. Et n'est-il pas plus facile de demander au contribuable le partage d'un accroissement de fortune que de lui réclamer une part d'un capital qui lui semble définitivement acquis ? Aussi même après les relèvements de droits appréciables, subis par les successions depuis 1901 et tout récemment en-

core en 1917, il fallait s'attendre à voir le législateur chercher un supplément de ressources dans cette catégorie d'impôts. C'est ce qu'il n'a pas manqué de faire.

Le texte voté le 24 juin doit procurer, d'après des estimations qui semblent assez modérées, un supplément de recettes s'élevant à 170 millions environ, légèrement inférieur à celui prévu par le projet de M. Klotz, très inférieur à celui qu'attendaient de leur contre-projet les membres du Parti Socialiste. Le vote de ces impôts a donné lieu à des débats souvent passionnés, presque toujours fort intéressants, qui ont permis aux diverses doctrines, en matière d'impôts successoraux, de s'opposer une fois de plus. Comme elles sont intimement liées à des conceptions générales de l'organisation sociale, la discussion devait forcément prendre une grande importance. Sur tous les points du projet : assiette de l'impôt, tarifs, proportionnalité, l'individualisme et le socialisme, au sens le plus large du mot, étaient aux prises. Comme presque toujours, cette dernière tendance, sans obtenir complètement gain de cause, réussissait à marquer encore un peu plus profondément son empreinte dans notre législation.

Dans son ensemble, la loi nouvelle ne touche pas les fondements de la législation précédente. Elle continue l'évolution commencée par la loi du 22 janvier 1901, poursuivie depuis et particulièrement marquée par la loi du 31 janvier 1917 en instituant la taxe successorale. Une nouvelle limitation de la vocation héréditaire a été envisagée et réservée, des modifications ont été apportées à l'ordre des catégories de successibles vis-à-vis de l'impôt. Les tarifs ont été de façon générale très sensi-

blement relevés, des dispositions ont été prises pour favoriser les familles nombreuses, tant du *de cuius* que des héritiers (c'est là un des points les plus nouveaux et les plus intéressants de la loi de 1920) ; enfin, le législateur a voulu que la charge des diverses victimes de la guerre soit allégée.

Dans cette étude forcément incomplète, nous nous attacherons à développer successivement ces points principaux. Nous examinerons ensuite rapidement diverses dispositions de détail. Essayant enfin de jeter sur cette œuvre législative un coup d'œil d'ensemble, nous essaierons de l'apprécier au point de vue de la justice fiscale et d'estimer quelles ressources nouvelles notre Trésor est en droit d'en attendre, ce qui nous amènera à étudier quels moyens de contrôle et quelles sanctions assurent l'application réelle de la loi en prévenant les évasions fiscales, évasions dont l'importance devient dangereuse lorsque le poids de l'impôt se fait plus lourd.

Déjà nous pouvons dire que les héritiers seront soumis à une très grosse contribution que seuls les adversaires de la propriété privée et de l'héritage peuvent considérer comme insuffisante. A beaucoup elle paraîtra exagérée. Mais il ne faut pas oublier que nous devons faire face à une situation financière tout à fait exceptionnelle et que les moyens suffisant aux budgets normaux d'avant-guerre n'auraient plus la force de fournir au Trésor les sommes considérables qui lui sont nécessaires.

CHAPITRE DEUXIEME

La limitation de la Vocation héréditaire.

La loi de finances du 31 décembre 1917 avait opéré, en matière de successions, une réforme importante et dépassant le cadre normal d'une loi de budget, en modifiant, par son article 17, l'article 755 du Code civil qui règle la dévolution héréditaire en ligne collatérale. C'est une des graves erreurs et lourde d'inconvénients de notre tradition parlementaire que la confusion entre les lois organiques et les lois de finances, les secondes ne devant être logiquement que la traduction financière des premières. Conformément à cet article 17, depuis l'expiration du délai de six mois après la cessation des hostilités, c'est-à-dire depuis le 24 avril 1920, les parents collatéraux au delà du sixième degré ne succèdent pas, à l'exception toutefois des descendants des frères et sœurs du défunt. Cependant, la vocation subsiste jusqu'au douzième degré, lorsque le défunt n'était pas capable de tester, à moins que son incapacité ne résulte de l'interdiction légale.

Mais la Chambre des députés, en 1917, avait souhaité aller encore plus loin dans la voie adoptée et a émis, sur la proposition du groupe socialiste, le vœu d'arrêter la vocation héréditaire au quatrième degré seulement. Cette mesure a été reprise, en 1920, par le Ministre des Finances et accueillie favorablement par la Commission des

Finances de la Chambre. C'est là une réforme théoriquement très importante, puisqu'elle sort du cadre d'une loi fiscale et modifie l'article 755 du Code civil qui, il est vrai, avait déjà reçu, comme nous venons de le voir, une première atteinte en 1917.

Ses partisans se sont attaqués directement au principe de la présomption légale, en se basant sur l'évolution de la famille qui, depuis déjà de longues années, se restreint de plus en plus aux parents et aux enfants, et sur la dispersion toujours croissante des diverses branches qui affaiblit les liens de cousinage, de telle sorte que l'ancienne présomption serait devenue une fiction en désaccord avec la réalité et interpréterait, dans la plupart des cas, la volonté du *de cujus* de façon arbitraire.

Cette thèse est notamment celle du Parti Socialiste, qui trouva insuffisante la limitation au quatrième degré dont il était le protagoniste il y a trois ans, et défendit sous forme d'amendement l'article de son contre-projet, supprimant la vocation à partir du troisième degré, sans admettre aucune représentation.

Une autre idée nous paraît avoir inspiré les défenseurs de la limitation. C'est celle du bénéfice anormal apporté par l'héritage en ligne collatérale, idée d'où procède aussi en partie le principe déjà admis de l'élévation des tarifs avec le degré de parenté. Il semble, en effet, que lorsque le patrimoine familial s'est partagé entre des branches différentes, il doit normalement continuer à se transmettre dans chacune d'elles, et que si une ou plusieurs de ces branches rentrent en possession de la part des autres, grossie ou non de nouvelles acquisitions, elles bénéficient en quelque sorte de leur malheur et en

tous cas reçoivent un enrichissement qui ne devait point rentrer dans leurs prévisions. De là, on est amené tout naturellement à grever cette catégorie de successions d'un lourd tribut, et en allant plus loin, à la supprimer.

Ce raisonnement, assez logique, a pour nous le tort de faire trop facilement abstraction de l'auteur commun. C'est d'ailleurs le défaut général de tous les systèmes qui attaquent l'héritage, en se plaçant au point de vue de l'héritier, où ils trouvent un meilleur terrain, et en négligeant celui du *de cuius* ou de ceux qui ont fondé les fortunes qu'il s'agit d'attribuer.

Dans le cas envisagé, n'est-il pas injuste de frapper la disparition prématurée ou rapide de l'auteur commun ou des degrés intermédiaires d'une pénalité pécuniaire ?

Ainsi, si l'une des branches d'une famille vient à s'éteindre du vivant de l'auteur commun, non seulement les autres recevront la part du patrimoine, qui primitivement lui était destinée, mais encore elles bénéficieront de toutes les acquisitions qui auront pu être faites par la branche disparue. Si les hasards de l'existence en ont disposé autrement, et cela peut résulter, par exemple, d'un intervalle de quelques instants entre la mort d'un arrière-grand-père et celle de son arrière-petit-fils, elles ne recevront ni les acquisitions de leurs collatéraux ni même la part de biens patrimoniaux que ces derniers avaient recueillie.

Notre organisation sociale est encore basée sur la propriété et l'intérêt particulier. Un des plus puissants facteurs d'activité, dans l'état économique actuel, résulte du désir d'acquérir, désir qui serait souvent arrêté prématurément si l'on n'avait pas l'assurance de laisser

aux siens le fruit de ses efforts. S'il n'est point absurde de concevoir une autre organisation sociale et de la préconiser comme supérieure, il le serait de détruire les ressorts de notre société actuelle avant d'en avoir organisé une autre. Or, est-il niable que l'auteur commun n'ait entendu laisser son patrimoine à sa famille en bloc, et souhaité que les branches survivantes ne viennent se substituer à celles qui disparaîtraient ? C'est ce vœu que méconnaît le principe de la limitation de la vocation.

En supprimant la représentation, on crée d'autre part des inégalités choquantes entre les collatéraux au même degré, suivant que leurs parents sont ou non prédécédés. Les auteurs du projet ont bien vu les inconvénients d'une application excessive du principe et lui ont apporté un correctif en maintenant la représentation au profit des héritiers en ligne directe des frères et sœurs, de manière à empêcher un arrière-petit-neveu de recueillir toute la fortune d'un arrière-grand-oncle, au détriment de ses cousins germains coupables seulement d'avoir perdu trop tôt leurs parents.

Cependant des inégalités peu justifiables pouvaient encore se produire. Par exemple, le *de cujus* laisse un cousin germain ayant des enfants et des neveux à la mode de Bretagne fils d'un autre cousin prédécédé. Ces derniers n'auraient aucun droit sur l'héritage de leur oncle, qui reviendrait intégralement, dans l'avenir, à leurs cousins.

On peut objecter que la faculté de tester permet précisément de remédier à ces inégalités, et nous croyons même qu'il en serait fait pratiquement un usage très

large ; si le *de cuius* l'a négligé, c'est qu'il n'accordait pas beaucoup d'intérêt aux parents qui se trouvent frustrés de sa succession, que par conséquent la loi n'a pas à présumer une volonté qui a bien des chances d'être inexistante. L'argument peut être admis pour la part de la succession constituée de ses acquisitions propres. Mais pour celle qu'il a reçue de ses auteurs, nous ne pouvons considérer que la négligence suffise pour en frustrer une partie de sa famille (ou même la totalité), et que la volonté de l'auteur commun doive être considérée comme négligeable, au regard d'un patrimoine qu'il a constitué, parce que plusieurs générations se sont écoulées depuis sa mort. Il ne serait pas impossible, peut-être, de concilier des tendances contraires et contenant toutes des éléments de vérité en faisant des successions deux parts distinctes, soumises chacune à un régime différent.

La première, ou part patrimoniale, se subdiviserait en fractions représentant ce que le *de cuius* aurait reçu de ses différents auteurs, par exemple, dans la succession qu'il aurait recueillie de son père, se distingueraient la fraction provenant de son grand-père, et celle résultant des acquisitions propres du père. Pour ces fractions, dont il n'est en quelque sorte que le dépositaire, il n'y aurait aucune limitation de vocation dans la descendance de leurs auteurs respectifs. La seconde, ou part personnelle, qui comprendrait le reste de la succession, après formation de la part patrimoniale, représenterait la fortune véritablement propre du *de cuius*, et là, rien ne nous oblige à présumer une volonté de transmission aux collatéraux, bien qu'elle puisse se manifester

souvent. Aussi pour cette part admettra-t-on facilement une limitation étroite de la vocation héréditaire et même sa suppression absolue en ligne collatérale. On pourrait même admettre un tarif plus réduit au profit des fractions patrimoniales, s'il n'y avait pas là trop de complication à redouter.

Mais le principe d'une nouvelle limitation de la vocation héréditaire ne rencontra pas devant la Chambre la même faveur qu'auprès de sa Commission des Finances. M. Maurice Sibille demanda la disjonction de l'article, en faisant valoir l'intérêt qui existe à ménager le lien de famille, encore vivace au delà du quatrième degré, surtout dans les campagnes. Cependant l'argument qui frappa surtout l'Assemblée provient des difficultés soulevées par le deuxième alinéa, qui maintient la vocation jusqu'au douzième degré lorsque le défunt se sera trouvé dans l'incapacité de tester : cette disposition sera, en effet, la source de procès nombreux et très ardues ; mais il faut remarquer qu'elle joue déjà, au delà seulement du sixième degré, puisque l'article 755 du Code civil a été modifié dans ce sens par la loi du 31 décembre 1917.

L'article fut toutefois réservé et renvoyé à l'examen de la Commission de législation civile et criminelle.

La vocation héréditaire, par conséquent, et jusqu'à ce qu'intervienne une nouvelle décision législative, reste limitée au sixième degré, sauf le cas d'incapacité de tester du défunt, à moins que cette incapacité ne résulte de l'interdiction légale.

L'intérêt de cette discussion paraît être surtout théorique : les conséquences financières ne pourraient être, en effet, que très limitées. Si nous nous reportons, en

effet, à l'année successorale 1913, la dernière que nous connaissions en détail, nous relevons, pour les successions entre personnes non parentes, un total de 260 millions en chiffres ronds. La même année, l'Etat a recueilli seulement 1 million environ de successions en déshérence. Par conséquent, $1/260^e$ seulement des successions entre personnes non parentes n'a pas été attribué par voie testamentaire. Cette proportion peut être admise comme un maximum entre parents qui ont au moins autant de raisons de faire un testament. Si on l'applique aux 90 millions de successions entre parents du quatrième au douzième degré, enregistrées la même année, on arrive à 370.000 fr., chiffre qu'il faut encore réduire, puisqu'il ne s'agit plus aujourd'hui d'une limitation du sixième au quatrième degré et qu'il faut tenir compte des cas de représentation des frères et sœurs ou d'incapacité du défunt. Nous sommes bien loin, en tout cas, des cinq ou six millions que M. Klotz attendait de la réforme. Pour quelques centaines de mille francs, était-il utile de contrarier un légitime sentiment de famille et de soulever de nombreux procès ? On peut en douter.

CHAPITRE TROISIEME

Les successions entre Epoux.

Nous avons vu, dans le chapitre précédent, que la loi du 31 décembre 1917, en limitant la vocation héréditaire, a dépassé le cadre d'une loi fiscale, puisqu'elle a ainsi modifié le régime même des successions institué par le Code civil. La loi du 25 juin 1920 s'est plus strictement limitée dans le domaine de la législation fiscale, et sur ce terrain même, les grandes lignes de la loi du 31 décembre n'ont pas été changées. L'assiette de l'impôt est restée identique. Les catégories d'assujettis restent, d'une façon générale, les mêmes.

Dans cet ordre d'idées, il faut cependant relever une modification importante. Les successions entre époux qui, depuis la loi de frimaire au VII, étaient frappées d'après un tarif intermédiaire entre celui des successions en ligne directe et celui des successions entre frères et sœurs, cesseront désormais de constituer une catégorie spéciale au regard de l'impôt, et seront soumises au régime des successions en ligne directe au deuxième degré.

Dans l'état actuel de notre vie familiale, il paraissait anormal de voir l'époux survivant traité par le fisc de façon plus rigoureuse que ses enfants. Il y avait là une inégalité qu'aurait encore accrue l'augmentation des tarifs, et c'est elle que le législateur a voulu faire disparaître.

Déjà le projet de M. Klotz prévoyait une diminution de 1 % au tarif de base applicable entre époux, diminution compensée au reste par une augmentation du tarif de base des successions entre frères et sœurs. La Commission des Finances de la Chambre accueillit très favorablement la suggestion du Ministre, et allant plus loin, proposa l'assimilation des époux à la ligne directe.

Les termes mêmes du rapport font bien ressortir la justice de cette réforme : « Dans l'état actuel de notre société, le conjoint survivant doit être placé sur le même taux que les enfants ; la question du passage éventuel d'une ligne à une autre ne présente plus l'importance qu'elle pouvait présenter autrefois. La cellule sociale, c'est la famille, et la famille est composée des parents et des enfants, au point de vue successoral il est juste de les mettre sur le même plan. »

La mesure proposée par la Commission ne subit pas plus d'opposition au Sénat qu'à la Chambre. La troisième colonne des tarifs des droits de successions, successions entre époux, se trouve donc supprimée et la deuxième porte le titre, « en ligne directe au deuxième degré et entre époux ».

On peut cependant remarquer que l'époux survivant n'est pas encore traité exactement sur le même pied que ses enfants, comme le désirait le rapporteur de la Commission. Il n'a encore obtenu que le régime des petits-enfants.

Le progrès sensible réalisé par la loi du 25 juin 1920 fait espérer que, dans un avenir prochain, l'époux et les enfants membres également constituant de « la cellule sociale », pourront obtenir l'égalité devant l'impôt successoral.

CHAPITRE QUATRIEME

Les nouveaux Tarifs.

La loi du 25 juin 1920 n'a pas, comme nous l'avons déjà vu, apporté de modifications essentielles au régime fiscal des successions précédemment en vigueur, c'est-à-dire tel qu'il résultait de la loi du 25 *janvier 1901*, modifiée par les lois postérieures et, en particulier, par celle du 31 décembre 1917.

Les cadres de l'impôt restant à peu de chose près invariables, le supplément de ressources recherché ne pouvait être obtenu que par des augmentations de tarifs.

Ces augmentations s'imposaient donc plus ou moins à tous les esprits. Mais c'est sur leur importance et leur répartition que des vues différentes allaient se manifester. Les uns, voyant dans l'impôt successoral un succédané de l'impôt sur le capital et un mode excellent de reprise des fortunes privées, étaient disposés à ne trouver exagéré aucun prélèvement. D'autres, fermement attachés encore au principe de la propriété privée, se rendaient compte que la situation actuelle de nos finances nécessitait un gros effort, que l'intérêt primordial des possédants était de faciliter la restauration de l'équilibre budgétaire et du crédit de la France, et que, par conséquent, le capital, lorsqu'il se transmet par décès

comme lorsqu'on profite de ses revenus, devait prendre une participation plus large aux charges publiques. Mais ils ne pouvaient s'empêcher de considérer que les lois précédentes avaient déjà peu ménagé les successions, que celles particulièrement d'un chiffre élevé ou entre parents éloignés voyaient absorber par le fisc un pourcentage considérable, et par conséquent ils étaient disposés à ne consentir d'augmentation que dans la limite qui leur paraissait absolument indispensable. D'autres enfin, plus préoccupés du rendement à attendre de la nouvelle législation que de discussions théoriques, craignaient qu'une imposition exagérée ne tournât au détriment du fisc, en accroissant l'évasion fiscale, très importante en matière successorale, et, comme nous le verrons dans un autre chapitre de cette étude, très difficile à réprimer efficacement dans l'état actuel de notre législation fiscale et du droit international. Plus soucieux d'obtenir un supplément réel de ressources qu'un nombre impressionnant de millions sur le papier, ils étaient amenés à rechercher simplement le tarif susceptible du meilleur rendement.

Le principe de l'augmentation admis, comment allait-on la répartir entre diverses catégories de contribuable ? Ici encore, on le conçoit facilement, plusieurs théories se trouvaient en présence.

Le système le plus simple aurait consisté à multiplier tous les tarifs par un même coefficient. La progression antérieure serait ainsi restée en vigueur et l'importance relative de l'impôt serait restée la même pour les différentes catégories d'assujettis.

On pouvait aussi vouloir alléger le fardeau de l'aug-

mentation ou le supprimer pour les successions en ligne directe et éviter ainsi une nouvelle charge aux familles dont le législateur a actuellement la préoccupation d'encourager la formation et de faciliter l'existence. Par compensation, il fallait relever la part d'augmentation subie par les successions en ligne collatérale et entre personnes non parentes.

N'était-il pas tentant, pour des Assemblées parlementaires, de chercher à prélever presque toute l'augmentation sur les grosses successions, qui sont en nombre réduit, de ménager les moyennes et même de dégrever les petites, moyennes et petites étant celles auxquelles peuvent prétendre le plus grand nombre des citoyens ? Diverses théories se trouvèrent donc en présence : elles avaient toutes des arguments très forts à faire valoir. Suivant l'importance relative qu'on attache à l'intérêt des finances de l'Etat, à celui de la famille ou de la propriété, on comprend la possibilité d'aboutir à des conclusions différentes.

Ici, comme ailleurs, la loi du 25 juin 1920, enregistre un compromis entre les tendances opposées manifestées au cours de la discussion. Il est donc intéressant d'examiner d'assez près les traces des influences divergentes, empreintes dans cette œuvre législative.

La loi fiscale, comme nous l'avons déjà vu, n'est pas révolutionnaire en matière de successions. C'est une mise au point de la législation antérieure.

Les droits successoraux sont désormais fixés par les articles 29 et 30 de la nouvelle loi. Ils sont de deux natures différentes et permettent ainsi, suivant une expression pittoresque, de tirer deux moutures d'un même sac.

Lorsque le défunt ne laisse pas au moins quatre enfants vivants et représentés, la succession est d'abord frappée dans son ensemble par la taxe successorale. Cette taxe a été créée par la loi du 31 décembre 1917 ; elle est progressive suivant l'importance de la fortune et décroissante avec le nombre des enfants laissés par le *de cujus*. Conservée par le législateur de 1920, elle a vu relever ses tarifs dans des proportions notables. De plus, l'incidence de cette taxe a été modifiée. A l'origine, elle était à la charge des héritiers, des légataires universels ou à titre universel, qui avaient un recours contre les légataires particuliers pour une portion de la taxe proportionnelle aux legs dont ils bénéficiaient. C'est ce recours qui a été supprimé par la loi nouvelle. Nous étudierons plus loin les questions particulières que soulève cette disposition en se combinant avec le dernier alinéa de l'article 30.

Enfin, chaque héritier ou légataire doit acquitter, sur la part nette qui lui revient, les droits de mutation proprement dits fixés par l'article 30 de la loi. Ce sont les droits classiques de succession en France. Ils ont été organisés par la loi du 22 frimaire an VII, inspirée par les droits anciens de rachat et du centième denier et par la loi des 5 et 10 décembre 1790.

Jusqu'en 1901, les droits étaient proportionnels à la part brute recueillie, et augmentaient avec l'éloignement du degré de parenté. La loi du 25 février 1901 a introduit la déduction des charges, rendue nécessaire par l'augmentation des droits, et le principe de la progression, encore aggravé dans la présente loi, et étendu à la taxe successorale. Nous avons déjà vu comment la

colonne du tableau des droits de mutation concernant les successions entre époux a été supprimée, pour faire bénéficier cette catégorie d'héritiers des tarifs applicables à la ligne directe descendante au deuxième degré.

Pour ces deux taxes, constitutives de notre appareil fiscal, les tarifs de base ont été modifiés et la progression a été accentuée. Il est intéressant de voir dans quelle mesure et à la suite de quel processus.

Le projet gouvernemental qui avait été déposé le 13 janvier 1920 apportait, au régime des deux taxes, des modifications très profondes, qui n'ont pas été adoptées par les Commissions parlementaires, mais ont été reprises au cours de la discussion sous forme d'amendement et présentent un grand intérêt théorique.

Dans le projet de loi déposé sur le bureau de la Chambre, le tableau fixant les pourcentages de la taxe successorale était le même que celui contenu dans la loi du 31 décembre 1917. Seule, la mention : « Tarif applicable à la fraction comprise entre », était remplacé par la mention : « Tarif applicable à l'actif global net compris entre. »

Cette simple modification d'un titre signifiait la suppression du système des paliers, qui était à la base de tous nos impôts progressifs. C'était un artifice fiscal des plus élégants, puisqu'il relevait les tarifs presque sans en avoir l'air. Dans l'esprit de son auteur, deux raisons principales le justifiaient : le retour au principe de la progressivité dans toute sa pureté, qui aurait été violé par le système des paliers, et la simplification des calculs. Au lieu de diviser tout l'actif en un certain nombre de tranches justiciables, chacune d'un taux différent, il

devait suffire d'appliquer à la totalité le tarif immédiatement trouvé à la colonne correspondante.

Quant aux droits de mutations par décès, leur régime était complètement modifié. En premier lieu, comme pour la taxe successorale, la liquidation par tranches était supprimée, le tarif indiqué par le tableau étant applicable à la totalité de la part nette envisagée. De plus, les tarifs de base de la loi du 31 décembre, étaient remaniés, de façon à dégrever largement les petites et moyennes successions en ligne directe. En revanche, la progression des taux, qui, dans le système précédent, était une progression arithmétique, c'est-à-dire augmentant d'une quantité constante à chaque palier, devait être remplacée par un système ingénieux, mais assez compliqué de progression croissante.

Jusqu'ici, en effet, la progression des tarifs était uniforme ; le taux croissant de 1 % par tranche pour toutes les catégories de transmissions. Le Ministre des Finances proposait de transformer cette progression à raison fixe en progression à raison croissante. Cette mesure, d'après le projet de loi, devait avoir deux avantages : d'une part, elle aurait permis la réduction désirée du tarif des mutations en ligne directe et entre époux, en ce qui concerne les parts nettes ne dépassant pas 1 million ; d'autre part, elle rendait possible pour les autres catégories de mutations par décès de n'augmenter que faiblement les tarifs applicables aux petites parts nettes et de demander surtout le supplément d'impôt aux parts nettes d'une certaine importance.

Pour les mutations en ligne directe, la progression fixée initialement à 0,25 % aurait été augmentée de

0,25 % à chaque tranche, ce qui revient à dire que l'on aurait eu la progression suivante en partant du taux de base de 1 franc :

MONTANT DES PARTS NETTES COMPRIS ENTRE		PROGRESSION DE LA RAISON	TARIF
1 et	2 000 Fr.		1 »
2.001 et	10.000 »	0 25	1 25
10.001 et	50.000 »	0 50	1 75
50.001 et	100.000 »	0 75	2 50
100.001 et	250.000 »	1 »	3 50
250.001 et	500.000 »	1 25	4 75
500.001 et	1 000.000 »	1 50	6 25
1.000.001 et	2.000.000 »	1 75	8 »
2.000.001 et	5.000.000 »	2 »	10 »
5.000.001 et	10.000.000 »	2 25	12 25
10.000.001 et	50.000.000 »	2 50	14 75
Au delà de	50.000.000 »	2 75	17 50

Pour les mutations entre époux, la progression fixée initialement à 1,50 %, aurait été augmentée de 0,50 % à chaque tranche, ce qui l'aurait portée à 2 % pour la troisième tranche, à 2,50 % pour la quatrième, à 3 % pour la cinquième, etc., etc...

Enfin, pour les mutations en ligne collatérale et entre étrangers, la progression fixée initialement à 2,50 %, aurait été augmentée également de 0,50 % à chaque tranche, ce qui l'aurait portée à 3 % pour la troisième tranche, à 3,50 % pour la quatrième, à 4 % pour la cinquième, etc., etc...

Les propositions de M. Klotz ont été maintenues par son successeur, sous réserve d'un léger dégrèvement en faveur des familles nombreuses.

La Commission des Finances de la Chambre n'a pas cru devoir adopter le système du Ministre des Finances que nous venons d'exposer. En effet, ce système était très ingénieux, mais soulevait de graves objections.

Ses trois points principaux : la suppression des tarifs à paliers, le barème de la progression à raison croissante et la diminution de certains tarifs ont dû disparaître devant les graves critiques dont ils ont été l'objet.

En effet, au point de vue pratique, la liquidation de l'impôt sur le montant global des parts héréditaires, présente le grave inconvénient qu'une augmentation parfois insignifiante de la somme imposable amène, par l'application d'un tarif supérieur, un relèvement d'impôt absolument disproportionné.

Un exemple particulièrement saisissant fut mis en évidence. Dans le projet du Gouvernement une part successorale échue en ligne directe aurait payé :

Pour 1 million de francs (tarif : 6,25 %).. 62.500 f. »

Pour 1.000.020 francs (tarif : 8 %)..... 80.001 60

Ainsi une augmentation d'actif de 20 francs se serait traduite par une augmentation de 17.501 fr. 60. Cet écart paraît, en effet, difficilement admissible.

On a fait aussi justement remarquer à ce propos que le législateur, en 1901, avait adopté le système des paliers, précisément pour cette raison. Seul, avec des tarifs progressifs, il évite de brusques sauts de l'impôt au passage de différentes tranches.

Avec le système des paliers, tel qu'il fonctionnait précédemment, une part successorale échue en ligne directe payait :

Pour 1 million de francs.....	60.880 f. »
Pour 1.000.020 francs	60.881 »

Enfin, la Commission n'a pas voulu procéder à un relèvement des tarifs, très important dans la plupart des cas, par le moyen détourné de la suppression des tranches.

Nous avons vu, par exemple, que dans le projet du Gouvernement, le barème de la taxe successorale était celui de la loi du 31 décembre 1917. La seule modification est dans l'intitulé du tarif, libellé ainsi qu'il suit: « Tarif applicable à l'actif global net », au lieu de : « Tarif applicable à la fraction comprise entre... »

Ce changement de trois ou quatre mots signifiait la suppression des tranches. Il signifiait aussi une augmentation du tarif de 20 à 25 %.

Au point de vue exclusivement fiscal, il pouvait paraître habile de relever les tarifs sans en avoir l'air.

La Commission n'a pas voulu adopter cet artifice élégant. Se plaçant au point de vue politique, il lui a paru très préférable que l'opinion publique, tant en France qu'à l'étranger, se rende compte de l'effort qui est demandé au pays et des sacrifices qu'il est obligé de s'imposer pour liquider la situation si lourde créée par la guerre.

Le système de la progression croissante n'a pas trouvé auprès d'elle un accueil plus favorable. On lui a beaucoup reproché sa complication. D'autre part, la propor-

tionnalité séduit encore beaucoup d'esprits par sa simplicité et l'impression de justice rigoureuse qu'elle donne au premier abord. On lui reproche d'être trompeuse et de n'être pas vraiment proportionnelle aux facultés contributives. A la progressivité, qui prétend rétablir cette juste proportion philosophique, on peut reprocher sa subjectivité et son arbitraire. Ce principe, encore discutable et discuté, n'a pas été introduit dans nos impôts successoraux avant 1901 ; ses adversaires sont encore nombreux ; il n'est peut-être pas opportun de l'aggraver en adoptant celui de la progression dans la progressivité. Cependant, tout en éliminant le système de la raison croissante, la Commission de la Chambre a subi son influence, dans une certaine mesure, et son projet en conservait une trace en doublant la raison de la progression pour toutes les tranches supérieures à un million.

La Commission s'est aussi refusée à admettre la diminution de certains tarifs. Tout en reconnaissant la nécessité de ménager les petites et moyennes successions, et en admettant que la plus grande part des ressources nouvelles devaient être demandées aux grosses fortunes, elle a estimé que tous devaient supporter leur part de l'effort nécessaire, et, que dans les circonstances difficiles que le pays traverse en ce moment, il n'était pas possible d'admettre une diminution sur les droits en vigueur.

Elle a fait remarquer, en outre, que les tarifs proposés par le Gouvernement auraient amené une diminution considérable de droits, non seulement sur toutes les petites successions, mais sur des successions relativement importantes, allant jusqu'à 800.000 ou 900.000 francs.

Les principes du projet gouvernemental ayant été rejetés, la Commission des Finances, désireuse de trouver dans les droits de succession un supplément de ressources à peu près équivalent à celui que voulait obtenir le Ministre, a été amenée à remanier complètement les tarifs qui lui étaient proposés.

En ce qui concerne la taxe successorale, la Commission, en revenant au système des paliers, majorait l'ensemble des tarifs de 1913 dans la proportion de 50 %.

En matière de droits de mutation, elle proposait un tableau conservant dans l'ensemble les tarifs de base du projet ministériel, mais avec un taux croissant régulièrement en ligne directe de un franc par tranche jusqu'à un million, et de deux francs par tranche au-dessus de un million.

En ligne collatérale, le taux s'augmentait uniformément de quatre francs par tranche. Les droits variaient dans ce projet depuis 1 % pour une succession intérieure à 2.000 francs en ligne directe au premier degré, jusqu'à 79 % pour une succession supérieure à 50 millions entre personnes parentes au delà du quatrième degré ou personnes non parentes.

Tant en matière de droits de succession qu'en matière de taxe successorale, la Chambre des députés adopta intégralement les tarifs que lui proposait sa Commission et que nous venons d'examiner.

Mais la Commission des Finances du Sénat, dont le rapport rédigé par M. Paul Doumer, fut déposé le 30 avril 1920, ne crut pas devoir, en matière de successions, adopter intégralement les tarifs votés par la Chambre.

Au sujet de la taxe successorale, la Commission du Sénat, pour les mêmes raisons que la Commission de la Chambre, s'est déclarée ennemie de la suppression du système des paliers préconisée par le projet ministériel, et a préféré, conformément au projet voté par la Chambre, adopter le relèvement général de 50 % des tarifs institués par la loi du 31 décembre 1917.

Il n'en fut point de même en matière de droits de mutations par décès. Les tarifs adoptés par la Chambre ont paru, aux membres de la Commission des Finances du Sénat, très exagérés en ce qui concerne les lignes collatérales, et c'est en termes particulièrement énergiques que cette exagération est soulignée dans le rapport de M. Paul Doumer (1). La Commission a été amenée à rechercher un nouveau tarif, atténuant l'exagération des taux extrêmes en ligne collatérale, et, en compensation, à relever légèrement les taux des lignes directes pour les moyennes et grosses successions. Le taux extrême du nouveau projet était de 59 % contre 79 % dans le projet de la Chambre des députés.

Le point de départ adopté dans chaque ligne fut celui de la loi du 31 décembre 1917. Mais la plus grande originalité du projet consistait dans le système de progression. Pas plus que la Commission de la Chambre, la Commission du Sénat ne voulut adopter le barème à raison croissante, imaginé par M. Klotz ; mais elle en garda plus encore que la première l'influence dans son projet.

(1) « Il a paru (à la Commission), exagéré de demander à des frères ou sœurs, c'est-à-dire à des parents très rapprochés du défunt, des droits pouvant représenter jusqu'à plus de la moitié de la succession et qu'appliquer à des collatéraux au-delà du quatrième degré ou à des personnes non parentes, un taux pouvant aller jusqu'à 79 % sans compter la taxe successorale équivalant à une véritable spoliation ». *Rapport de la Commission des Finances du Sénat.*

En effet, les douze colonnes du tarif correspondant aux différentes fractions de part nette envisagées furent divisées en trois groupes de quatre colonnes, et la raison de la progression augmenta d'une unité pour chaque groupe. En ligne directe, elle était de 1 franc pour le premier groupe, de 2 francs pour le second et de 3 francs pour le troisième. En ligne collatérale, elle était de 2 francs pour le premier groupe, de 3 francs pour le second et de 4 francs pour le troisième. En somme, on avait bien là un système de progression croissante; mais, au lieu d'être croissante par tranches, elle ne l'était que par groupe de tranches.

Enfin, au dernier moment et après le dépôt du rapport, la Commission completa son tarif en établissant un nouveau groupe de trois tranches, concernant les parts nettes de 100 à 200 millions, de 200 à 500 millions, et celles qui dépassaient 500 millions. La progression dans chaque ligne augmentait dans ce nouveau groupe de un franc, par rapport au groupe précédent : le tarif extrême était de 74 % pour les fractions de part nette supérieures à 500 millions entre personnes parentes au delà du quatrième degré et entre personnes non parentes. Cette surtaxe des très grosses fortunes cherchait à compenser, dans une certaine mesure, le dégrèvement des lignes collatérales, par rapport au projet de la Chambre. Sa portée paraît plus théorique et sentimentale que pratique. En effet, pour l'annuité successorale de 1913, la dernière connue, on ne relève pas une seule succession supérieure à 50 millions. On voit quelle pouvait être l'importance de l'annuité des successions supérieures à 100 millions.

Le projet voté par la Chambre avait donc été à moitié démoli par la Commission du Sénat, puisque celle-ci n'en avait conservé que les tarifs de la taxe successorale et avait, comme nous venons de le voir, profondément remanié ceux des droits de mutation par décès. Le Sénat lui-même compléta cette œuvre de destruction.

La Haute Assemblée, en effet, adopta d'une part le tarif des droits de successions que lui proposait sa Commission, après avoir repoussé un amendement de M. Tournon, tendant à n'en conserver que ce qui concerne les lignes collatérales et les étrangers, et à revenir au tarif plus favorable de la Chambre, au regard des successions en ligne directe.

D'autre part, elle ne consentit pas à adopter, suivant la proposition de la Commission, le tarif de la taxe successorale voté par la Chambre des députés. Elle a préféré adopter un nouveau tarif proposé par MM. Alexandre Bérard, Tournon et Imbart de la Tour. Les auteurs de cet amendement ont considéré que la taxe successorale, ajoutée aux droits de mutation, constituait une trop lourde charge pour les petites fortunes en ligne directe. Persuadés de l'importance primordiale pour le pays, des classes moyennes, ils n'ont pas voulu qu'une fiscalité exagérée ne vint entraver leur développement. Ils ont aussi fait valoir que, lorsque c'est le chef de famille qui vient à disparaître, souvent la famille, malgré les petites économies qu'il a pu laisser, se trouve dans une situation lourde et pénible.

Aussi proposèrent-ils et firent-ils accepter par le Sénat, de conserver le tarif de 1917, pour les successions inférieures à 250.000 francs, d'accorder la moitié de

l'augmentation votée par la Chambre pour les successions comprises entre 250,000 francs et 1 million, de conserver l'augmentation entière de 1 million à 50 millions, et enfin de créer deux nouvelles tranches, l'une de 100 millions à 500 millions, et l'autre au delà de 500 millions. Nous avons vu ci-dessus le faible rendement à attendre de ces nouvelles tranches. Les tarifs de la Chambre concernant le cas où le *de cujus* ne laisse pas d'enfants vivants ou représentés, étaient conservés.

L'amendement adopté contenait aussi une disposition tendant à ajouter : « ou l'époux survivant » à l'intitulé de la troisième colonne : « un enfant vivant ou représenté ». Cette disposition fut retirée par ses auteurs au cours de la discussion.

C'est surtout au point de vue de l'ensemble des dispositions prises en faveur des familles nombreuses qu'il faut se placer pour juger les questions de taxe successorale ; aussi, les examinerons-nous de nouveau à ce sujet.

Cependant, on peut indiquer que, tout en reconnaissant, comme MM. Alexandre Bérard et Tournon, l'intérêt tout particulier qui s'attache aux fortunes moyennes, la charge supportée par une succession en ligne directe inférieure à 250,000 francs à titre de taxe successorale, ne paraissait pas exagérée dans le projet de la Chambre. En effet, un fils unique n'aurait pas eu à payer plus de 1 % de taxe pour 250,000 francs et se trouvait encore bien privilégié par le fait de ne pas avoir à partager avec des frères et sœurs en plus ou moins grand nombre.

Les deux tarifs votés par la Chambre étaient donc remplacés : celui de la taxe successorale par le tableau

de l'amendement Bérard, Tournon et Imbart de la Tour, celui des droits de succession par le tableau de la Commission des Finances du Sénat.

La Chambre n'accepta pas ces modifications et, à la suite de la deuxième délibération du projet de loi, vota de nouveau, sur la proposition de la Commission, tant pour la taxe successorale que pour les droits de succession, les tarifs qu'elle avait adoptés en premier lieu.

On était déjà à la fin du mois de juin. Il était urgent d'arriver à un accord. En effet, tout le monde reconnaissait que le projet de loi avait été déposé fort tard et que tout délai apporté à la mise en application d'un nouveau système fiscal accroissait l'importance de la dette considérable, qu'il s'agissait d'avoir tout de consolider, pour rétablir dans nos finances un ordre normal.

Il fallait donc rechercher un texte transactionnel. C'est ce que fit la Commission des Finances du Sénat avec l'appui du Ministre des Finances qui s'engagea à soutenir le nouveau texte devant la Chambre des députés.

Tout d'abord, on maintenait le tarif de la taxe successorale, voté en première discussion par le Sénat, à la suite de l'amendement de M. Tournon.

En revanche, pour les droits de mutation, si l'on maintenait les tarifs du Sénat en ligne collatérale et entre étrangers, on adoptait ceux de la Chambre en ligne directe, mais en continuant leur progression pour les trois tranches, de 500.000 à 200.000.000, de 200 à 500 millions et au delà de 500 millions. Sur la proposition de M. Ribot, une satisfaction de plus fut accordée à la Chambre en supprimant les colonnes 13, 14 et 15 du

tableau et en arrêtant, comme par le passé, la progression à 50 millions.

Ces nouveaux tarifs, soutenus par le Ministre des Finances qui fit sentir la nécessité primordiale d'un vote rapide, furent adoptés sans difficulté par la Chambre, le 24 juin 1920.

Ceux de la taxe successorale sont fixés par le tableau suivant inséré dans l'article 30 de la loi du 25 juin 1920.

TARIF APPLICABLE A LA FRACTION COMPRISE ENTRE		NOMBRE D'ENFANTS LAISSÉS PAR LE DÉFUNT			
		<i>Enfants vivants ou représentés</i>			
		3	2	1	0
		P. 100	P. 100	P. 100	P. 100
1 à	2.000 Fr.	0 25	0 50	1 »	3 »
2.001 à	10.000 »	0 50	1 »	2 »	6 »
10.001 à	50.000 »	0 75	1 50	3 »	9 »
50.001 »	100.000 »	1 »	2 »	4 »	12 »
100.001 à	250.000 »	1 25	2 50	5 »	15 »
250.001 à	500.000 »	1 50	3 50	6 50	18 »
500.001 à	1.000.000 »	2 25	4 25	8 »	21 »
1.000.001 à	2.000.000 »	3 20	6 »	12 »	24 »
2.000.001 à	5.000.000 »	3 60	6 75	13 50	27 »
5.000.001 à	10.000.000 »	4 »	7 50	15 »	30 »
10.000.001 à	50.000.000 »	4 40	8 25	16 50	33 »
50.000.001 à	100.000.000 »	4 80	9 »	18 »	36 »
100.000.001 à	500.000.000 »	5 50	10 »	20 »	37 »
Au-dessus de	500.000.000 »	7 50	12 »	21 »	39 »

Ces tarifs, comme nous l'avons vu, sont ceux qui avaient été proposés par M. Tournon au Sénat. Ils ont l'avantage de dégrever notablement les petites et moyennes fortunes lorsque le *de cujus* laisse des enfants.

Les droits de mutation par décès sont réglés par le tableau suivant, extrait de l'article 30 de la nouvelle loi.

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ		TARIF APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE											
1 et 2.000	2.001 et 10.000	10.001 et 50.000	50.001 et 100.000	100.001 et 250.000	250.001 et 500.000	500.001 et 1 million	1 million et 2 millions	2 millions et 5 millions	5 millions et 10 millions	10 millions et 50 millions	50 millions et 100 millions	Au delà de 100 millions	
Ligne directe descendante au 1 ^{er} degré.	1 »	2 »	3 »	4 »	5 »	6 »	7 »	9 »	11 »	13 »	15 »	17 »	
— — — au 2 ^e et entre époux.	1 50	2 50	3 50	4 50	5 50	6 50	7 50	9 50	11 50	13 50	15 50	17 50	
— — — au delà du 2 ^e degré	2 »	3 »	4 »	5 »	6 »	7 »	8 »	10 »	12 »	14 »	16 »	18 »	
— — — ascendante au 1 ^{er} degré...	2 50	3 50	4 50	5 50	6 50	7 50	8 50	10 50	12 50	14 50	16 50	18 50	
— — — 2 ^e — — —	3 »	4 »	5 »	6 »	7 »	8 »	9 »	11 »	13 »	15 »	17 »	19 »	
— — — au delà du 2 ^e degré	3 50	4 50	5 50	6 50	7 50	8 50	9 50	11 50	13 50	15 50	17 50	19 50	
Entre frères et sœurs.....	10 »	12 »	14 »	16 »	19 »	22 »	25 »	28 »	32 »	36 »	40 »	44 »	
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	15 »	17 »	19 »	21 »	24 »	27 »	30 »	33 »	37 »	41 »	45 »	49 »	
Entre grands-oncles ou grand'tantes et petits-neveux ou petites-nièces et cou- sins germains	20 »	22 »	24 »	26 »	29 »	32 »	35 »	38 »	42 »	46 »	50 »	54 »	
Entre parents au delà du 4 ^e degré et per- sonnes non parentes.....	25 »	27 »	29 »	31 »	34 »	37 »	40 »	43 »	47 »	51 »	55 »	59 »	

Ce tableau, à la suite de la transaction que nous venons de voir, conserve une double origine qui lui enlève de l'unité. Pour les lignes directes, la raison de la progression est d'une unité par colonne jusqu'à un million et de deux au-dessus d'un million. Pour les lignes collatérales, nous retrouvons la division du Sénat en trois groupes de quatre tranches, avec augmentation de la raison d'une unité par groupe de tranches.

Il faut surtout remarquer que les tarifs les plus favorables ont été adoptés pour chaque catégorie d'héritiers. Nous ne pouvons que nous en féliciter. En effet, les taux projetés par la Chambre paraissent exagérés en ligne collatérale et entre étrangers et prennent presque le caractère d'une expropriation. M. Ribot a très bien fait remarquer que même les taxes les plus modérées, votées en définitive, représentaient une augmentation considérable. Il a très nettement signalé les dangers d'un excès de taxation et les répercussions fâcheuses qu'il pouvait avoir sur la matière imposable. Enfin, on a mis en évidence que, pour certaines catégories de collatéraux et d'étrangers, nos tarifs allaient jusqu'au décuple des tarifs anglais.

Mais en revanche, nous aurions regretté que pour réduire l'exagération de ces tarifs on relevât ceux des lignes directes, qu'il importe avant tout de ménager pour favoriser dans notre pays la formation et le développement des familles.

Tels qu'ils sont et après les atténuations qui leur ont été apportées, les tarifs actuels sont très forts et ne se justifient que par la nécessité d'une rentrée de fonds immédiate.

Nous espérons que dans un avenir prochain l'équilibre de nos finances et la reprise de la vie économique permettront une atténuation désirable, dans l'intérêt même du développement de la matière imposable et, par suite, du rendement de l'impôt.

CHAPITRE CINQUIEME

L'incidence de la taxe successorale.

La loi du 25 juin 1920 ne s'est pas contentée de remanier, par son article 29, les tarifs de la taxe successorale. Elle en a aussi modifié l'incidence. Il faut rappeler ici que l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917 mettait le paiement de la totalité de la taxe à la charge des héritiers donataires ou légataires universels ou à titre universel, mais leur donnait un recours contre les autres ayants droit, c'est-à-dire les légataires particuliers tenus de supporter la taxe proportionnellement à leur part dans la succession.

C'est ce recours que supprime l'article 29 de la loi du 25 juin 1920, laissant ainsi le paiement de la totalité de la taxe à la charge des héritiers et des légataires universels ou à titre universel.

L'initiative de cette mesure appartient à M. Klotz. Dans son projet de loi il fait valoir deux arguments à son appui. Il fait d'abord remarquer que le paiement d'une partie de la taxe successorale par les légataires particuliers, suivant le régime de la loi de 1917, aboutit à exiger du légataire d'une même somme des droits d'une importance extrêmement variable suivant que le legs envisagé provient d'une succession plus ou moins considérable. Un exemple particulièrement saisissant

met tout à fait en évidence cette inégalité des charges. Un legs de 1.000 francs aurait dû payer 36 fr., 67 fr. 60, 121 fr. 76, ou 182 fr. 76 de droits selon qu'il serait provenu d'une succession s'élevant à 10.000 fr., 100.000 fr., 1 million ou 10 millions.

C'est l'injustice apparente de cette inégalité que le Ministre des Finances voulait faire disparaître.

Le second argument remonte au principe même de la taxe successorale, soi-disant opposé au recours des héritiers ou des légataires universels contre les légataires à titre particulier. La taxe successorale a le caractère d'un prélèvement effectué par l'Etat sur la masse héréditaire, dans le but de compenser les charges fiscales évitées par le défunt n'ayant pas, ou peu d'enfants. Le montant de la taxe successorale, d'après cette conception, ne ferait pas véritablement partie de l'actif du *de cuius*. Ce serait de l'impôt différé, impôt qui aurait dû être perçu si celui-ci avait constitué la famille que l'on peut ou que l'on doit normalement exiger d'un citoyen. Il y aurait là dans l'essence des choses une véritable créance ajournée de l'Etat assimilable aux autres dettes de la succession, et au remboursement de laquelle, conformément à l'esprit du droit civil, les légataires à titre particulier ne sont pas tenus de participer. Ils doivent, suivant le Code, toucher intégralement le montant de leurs legs, à condition toutefois que la réserve ne soit point entamée.

Le rapport de la Commission des Finances de la Chambre ne fait pas mention particulière de la suppression du recours, et se contente de l'accepter parmi les dispositions diverses, toutes admises, du projet de loi. C'est

vraiment bien peu pour une disposition dont les répercussions peuvent être particulièrement graves.

La même disposition a été votée à la Chambre avec l'ensemble de l'article concernant la taxe successorale et sans aucune discussion.

La Commission du Sénat, par contre, reprend la proposition ministérielle votée par la Chambre, la souligne avec faveur, reproduisant à peu de chose près les arguments déjà examinés, et en recommande très vivement le vote au Sénat.

La Haute Assemblée accepta dans les mêmes conditions que la Chambre et ne discuta pas plus qu'elle la suppression du recours.

Il paraît regrettable que personne, parmi les membres des deux Assemblées, n'ait cru devoir signaler l'importance de cette modification, modification qui pouvait, du reste, passer inaperçue, à première vue, car elle est obtenue par la simple suppression de quelques mots du texte de 1917.

Malgré la force des arguments présentés successivement par M. Klotz et par la Commission des Finances du Sénat, on en aurait peut-être pu fournir d'aussi troublants en sens contraire, et examiner avec plus d'attention, la situation nouvelle faite aux héritiers et aux légataires universels.

Il est injuste, dit-on, tout d'abord, de soumettre des legs de même importance à des droits plus ou moins élevés, suivant l'importance de la fortune laissée par le défunt. Mais pourquoi, ce qui paraît injuste au regard des légataires particuliers, deviendrait-il juste au regard des héritiers ou des légataires universels ? Or, ces der-

niers, pour une part nette de la même importance, ne sont-ils pas, eux aussi, redevables de droits différents d'après le montant global de la succession ? Et cette disproportion ne va-t-elle pas encore s'accroître si ces héritiers ou légataires sont tenus de payer, non plus une part seulement de la taxe successorale proportionnelle à la part d'héritage qui leur revient, mais bien la totalité même de cette taxe ? Pour faire disparaître l'inégalité au profit des uns, n'arrive-t-on pas à lui faire prendre des proportions injustifiables au détriment des autres ? En effet, en considérant les tarifs de la loi actuelle, si tous les héritiers ou légataires universels ou non, supposés parents au delà du quatrième degré ou non parents, devaient participer au paiement de la taxe successorale, l'ensemble des droits qui s'élèveraient à 92 % pour les parts de 50 millions sur une fortune supérieure à 500 millions, en faisant abstraction de la limitation à 80 %, seraient, dans la plupart des cas, inférieurs à 30 ou 40 %. Ces droits sont lourds certes, particulièrement pour les petits legs, mais enfin ils sont toujours inférieurs à la part recueillie. Ne voit-on pas que si les legs particuliers absorbent une fraction importante de la succession, le montant de la taxe successorale dépassera, et de beaucoup, celui de la part nette des héritiers ou légataires universels ? Si l'on n'admet point pour les légataires particuliers une progression de droits allant de 25 % à 92 %, pourquoi veut-on que des héritiers d'une part de même importance soient soumis à des droits pouvant aller jusqu'à 300, 400, 500 %, enfin jusqu'aux pourcentages les plus élevés que l'on peut imaginer, de sorte qu'un héritier, pour peu qu'il soit tenu d'acquitter

de nombreux legs, verra absorber par les droits, non seulement la part qui lui revenait, mais souvent même son propre patrimoine.

Au fond, l'argument que nous examinons va plus loin que le but cherché. Si on l'admet, c'est le principe même de la taxe successorale que l'on atteint, principe qui consiste précisément à faire payer à des parts égales des droits différents suivant l'importance globale de la succession.

On nous objectera que nous venons de raisonner comme si le montant de la taxe successorale faisait partie de l'actif héréditaire, mais qu'on a au contraire démontré, suivant le deuxième argument ci-dessus exposé, qu'il devait être considéré comme un véritable passif, analogue aux dettes du *de cuius*, et que celui-ci a dû en tenir compte au même titre, avant de prendre ses dispositions testamentaires. Mais cette fiction légale, ingénieuse à la vérité, est pleine de dangers. Peut-on croire qu'elle pénétrera facilement dans l'esprit des particuliers, et que ceux-ci sauront ajouter à leur passif cette dette d'impôt vis-à-vis de l'État, et en diminuer leur patrimoine avant de partager au prorata de leurs affections ?

Ne sont-ils pas portés plutôt à ne pas faire ces distinctions métaphysiques sur l'essence des taxes qui vont grever leur succession, et à se figurer qu'elles se répartiront à peu près proportionnellement aux parts attribuées à chaque héritier, à moins qu'ils n'aient pris la peine de spécifier qu'un legs doit être net de tous droits ? Sauront-ils, la plupart du temps, que le pourcentage de leur succession qu'ils ont assigné à chacun dans leur

esprit, va être complètement bouleversé par le jeu de la taxe successorale, et ceci au détriment de leurs héritiers ou légataires universels, c'est-à-dire des parents ou des amis, auxquels ils portent vraisemblablement le plus d'affection ?

Cette modification aurait peu d'importance si le montant des legs particuliers n'absorbait qu'une faible part de la succession, et il semble bien que ce cas, fréquent en pratique, se soit seul présenté à l'esprit du législateur. Mais il peut en être souvent autrement, précisément lorsque la taxe successorale joue le plus lourdement, c'est-à-dire quand le *de cuius* n'a pas d'enfants. N'étant pas toujours lié par une affection très étroite, il sera plus facilement amené à morceler son patrimoine et à grever sa succession de nombreuses libéralités. Souvent même, le légataire universel pourra, dans la pensée du testateur, ne pas être destiné à conserver une part importante de sa fortune : il aura été choisi pour la confiance qu'il inspire et considéré comme mieux qualifié pour répartir les legs conformément à la volonté du défunt. Va-t-il se trouver placé dans l'alternative de grever lourdement son propre patrimoine, ou bien renoncer à la mission dont on l'a investi ?

Les inconvénients que nous signalons ici disparaîtront certes, au fur et à mesure de l'application de la loi, lorsqu'une connaissance plus approfondie s'en sera répandue. Mais n'est-il pas déjà regrettable que des erreurs et de graves méprises puissent se produire pendant une période de transition ? Il est à présumer, du reste, que c'est seulement au cours de ce délai que les légataires particuliers bénéficieront réellement de la

suppression du recours. Les testateurs, en effet, lorsqu'ils se rendront compte de la diminution de leurs disponibilités successorales, seront tout naturellement amenés à diminuer l'importance de leurs legs.

Cependant, pour se rendre exactement compte des répercussions du nouveau régime, il importe d'examiner soigneusement de quelle façon la suppression du recours va se combiner avec la disposition finale de l'article 30, qui tend à limiter, dans tous les cas, à 80 %, de la part nette recueillie par un héritier, le total des droits de mutation et de la fraction de taxe successorale que celui-ci devra supporter.

Cette disposition a été introduite par la Commission du Sénat, effrayée de voir à quels pourcentages considérables la combinaison des deux taxes qui frappent les successions pouvait aboutir. Désireuse justement que les droits ne puissent excéder le montant de la part nette recueillie, et en laissent au moins subsister une petite fraction au profit de son bénéficiaire, elle a ajouté à l'article réglant les droits de mutation par décès l'alinéa que nous retrouvons à l'article 30 *in fine* de la loi :

« Le total de la fraction de la taxe successorale édictée par l'article 29 incombant à un héritier donataire ou légataire, et des droits de mutation à la charge de cet héritier donataire ou légataire, en vertu du présent article, ne pourra excéder 80 %, de la part nette qui lui est dévolue, calculée sur l'actif héréditaire net sans déduction de la taxe successorale. La réduction portera sur les droits de mutation par décès. »

M. Dominique Delahaye, voulant aller plus loin dans la voie des garanties accordées aux héritiers, et soulager

tout particulièrement les petites et moyennes successions, déposa un amendement qu'il appelait lui-même un « amendement garde-fou », tendant à ramener la limite à 10 % pour les parts nettes de 1 fr. à 2.000 fr., et à l'élever ensuite de 5 % par tranche en arrivant au maximum de 80 % pour les parts de 5 millions et au-dessus.

Après avoir très vivement critiqué le principe même de la taxe successorale, M. Delahaye s'est élevé énergiquement contre l'exagération de droits résultant du jeu combiné des deux taxes, proclamant la nécessité d'empêcher au moins le montant des droits de dépasser le montant de l'héritage, et suivant sa propre expression : « d'empêcher que les héritiers qui ne songent pas à accepter sous bénéfice d'inventaire une succession quelconque ne soient pas légalement invités et tenus à payer de leurs propres deniers l'illusion de s'être cru héritiers de quelque chose ».

Mais M. Delahaye lui-même ne semble pas s'être rendu compte de la portée exacte des taxes qu'il redoutait. L'honorable sénateur avance, en effet, que la limitation à 80 % ne joue qu'au-dessus d'une part nette de 5 millions. Ce qui serait, en effet exact, si la charge de la taxe successorale était proportionnellement répartie entre tous les héritiers et légataires ; mais, avec la suppression du recours, les héritiers ou les légataires universels peuvent voir le montant total des deux taxes dépasser, non seulement les 80 % envisagés, mais bien plus de 100 %, pour des parts nettes, très inférieures à la somme de 5 millions. Un légataire universel, par exemple, recevant d'une personne étrangère et sans

enfants, une succession de 2 millions, mais chargée de répartir 1,900,000 francs de legs, serait, s'il n'y avait point de limitation, redevable au fisc de 422,640 francs à titre de taxe successorale sur l'ensemble de la succession, et de 29,760 francs de droit de mutation sur la part nette de 100,000 francs qui lui revient théoriquement, ce qui fait un total de 452,400 francs de droits pour une part nette de 100,000 francs, c'est-à-dire plus de 450 %.

Le Sénat qui, pas plus que M. Delahaye, ne paraît avoir senti l'importance de la question et les graves difficultés qui s'y attachent, repoussa l'amendement après de brèves observations de M. Paul Doumer, rapporteur général de la Commission des Finances et adopta l'alinéa que celle-ci lui proposait. Il ne fut plus remis en question dans la suite de la discussion. Ses conséquences méritent d'être sérieusement étudiées : il y a là, en effet, une difficulté d'interprétation des plus graves.

Nous avons vu plus haut que la disposition finale de l'article 30 décide : 1° que le total des droits de mutation par décès et de la taxe successorale incombant à un même héritier ne devra pas dépasser les 80 % de la part nette qui lui revient ; 2° que la réduction portera sur les droits de mutation.

Cela ne sera pas toujours d'une application facile. Le montant total des droits sur une part nette donnée étant supérieur aux 80 % de cette part, si la taxe successorale est inférieure ou égale à 80 %, il n'y a aucune difficulté. Une réduction des droits de mutation, réduction pouvant aller jusqu'à l'exonération complète de ces droits, ramènera le total à la limite de 80 %.

Mais si, au contraire, la taxe successorale à elle seule est supérieure à 80 % de la part nette, ce qui peut se produire facilement, comme nous venons de voir, il sera impossible d'appliquer la disposition finale de l'article 30 dans son intégralité.

En effet, si l'on ramène le total des droits à 80 %, il faudra, non seulement exonérer l'héritier de tous les droits de mutation, mais il faudra encore réduire, dans une proportion plus ou moins grande, la taxe successorale.

Si au contraire, on ne veut faire porter la réduction que sur les droits de mutation, le total des droits restera supérieur à 80 %.

Nous avons vu plus haut que le légataire universel d'une personne étrangère morte sans enfants, en lui laissant une succession de 2 millions, grevée de 1.900.000 francs de legs, devait payer un total de 452.400 francs de droits, se décomposant en 422.640 fr. de taxe successorale et 29.760 francs de droits de mutation. Si l'on veut réduire à 80.000 francs les droits exigibles de ce légataire, non seulement il faudra l'exonérer des droits de mutation, mais encore il faudra diminuer la taxe successorale dont le paiement lui incombe en totalité, d'après l'article 29, de la somme de 342.640 fr.*

Si, au contraire, la réduction ne porte que sur les droits de mutation, le légataire aura encore à payer, pour une part nette de 100.000 francs, 422.640 francs, montant de la taxe successorale, c'est-à-dire encore plus de 420 %.

Ainsi l'on se trouve, chaque fois que le montant de la taxe successorale dépasse 80 % de la part nette revenant

à un héritier ou légataire universel, dans l'alternative ou de réduire plus ou moins le montant de la taxe successorale, ou de négliger la limitation de 80 %. Ces deux solutions sont aussi contraires l'une que l'autre au texte de la loi. Elles sont d'ailleurs aussi dangereuses l'une que l'autre.

Si l'on fait porter, en effet, la réduction même sur la taxe successorale, on fournit aux personnes sans enfants, sur la succession desquelles elle pèse précisément le plus, un moyen commode d'éviter la charge de cette taxe à leurs successeurs. Elles n'auront qu'à désigner comme légataire universel une personne destinée à ne recueillir qu'une petite somme dans la succession, et à laisser les grosses parts, sous forme de legs particuliers. Les véritables héritiers étant légataires particuliers seront affranchis de la taxe successorale, qui ne pourra plus s'élever qu'au quadruple de la somme qu'on veut laisser au légataire universel. Une personne laissant plusieurs millions n'aura qu'à instituer légataire universel un domestique à qui elle veut laisser 10.000 francs, en lui ménageant une part nette de 50.000 francs. La taxe successorale ne s'élèvera qu'à 40.000 francs au lieu des centaines de mille francs prévus par la loi.

Ce n'est certes pas ce résultat qu'a souhaité le législateur. Mais si, d'autre part, on s'en tient à la réduction sur les droits de mutation, c'est la limitation à 80 % qui n'existe plus, c'est le légataire universel tenu de payer beaucoup plus que sa part chaque fois que la succession comportera une forte proportion de legs, cas très fréquent lorsqu'il s'agit de successions entre parents éloignés ou entre étrangers : ce sont les intentions du testa-

teur déjouées chaque fois qu'il aura cru récompenser suffisamment le parent ou l'ami qui a sa confiance en lui laissant un quart, un cinquième ou un sixième de sa fortune.

Les contradictions que nous venons de souligner résultent des conditions mêmes dans lesquelles a été votée la loi portant création de nouvelles ressources fiscales. La lenteur apportée par le Gouvernement à déposer le projet, et la nécessité de mettre les nouveaux impôts en recouvrement, dans le plus bref délai, ont obligé les Chambres à une discussion particulièrement rapide. On ne pouvait espérer qu'une œuvre aussi considérable et, du reste, aussi remarquable par tant de côtés, puisse, après une réalisation si hâtive, échapper à toute critique. L'expérience montrera, au fur et à mesure, les retouches qu'il faudra nécessairement y apporter.

Nous espérons que l'on s'apercevra rapidement des difficultés soulevées par l'application de la disposition finale de l'article 30, et de l'incidence de la taxe successorale, et que l'on saura y porter remède en ménageant dans une égale proportion les intérêts du Trésor et ceux de la justice due au contribuable.

Dans ce but, il paraît nécessaire de répartir également le fardeau de la taxe successorale, en rétablissant le recours des héritiers et des légataires universels contre les autres ayants droit, de telle sorte que l'on ne sera plus placé dans l'alternative de laisser éluder le paiement de cette taxe ou d'aboutir à des pourcentages véritablement spoliateurs : pourcentages dangereux puisqu'ils empêchent l'exécution des volontés du défunt,

en acculant l'héritier au refus de la succession, sous peine de voir son imprudence punie par l'absorption, avec son héritage, de son propre patrimoine.

Certes, les petits légataires sont dignes d'intérêt et l'on comprend le sentiment qui a fait agir le Parlement en leur faveur. Mais on ne peut admettre que cette faveur soit la source d'une injustice considérable au détriment des autres héritiers. C'est là une répercussion que le Parlement n'a certes point désirée et qu'il voudra supprimer en rétablissant la participation proportionnelle de tous les ayants droit au paiement de la taxe successorale.

CHAPITRE SIXIEME

Les dispositions en faveur des familles nombreuses.

La loi du 31 décembre 1917 a introduit par son article 13, en matière d'impôts successoraux, le principe d'avantages compensateurs des charges de famille. C'est là une juste préoccupation qui tend à prendre une place de plus en plus large dans notre législation. Déjà, avant la guerre, on avait senti le besoin, à cause de la diminution continuelle de notre natalité, de favoriser la constitution et le développement des familles nombreuses. L'impôt global sur le revenu avait prévu des dégrèvements proportionnés au nombre des personnes à la charge du contribuable.

Mais il faut bien voir que la diminution de l'impôt direct au profit de ces familles ne constitue pas, au moins pour partie, une mesure de faveur, mais une mesure d'équité. Ces familles à revenu égal sont, en effet, par leurs besoins mêmes, plus frappées que les autres par les impôts de consommation. La proportionnalité de l'impôt se trouve donc, de ce fait, détruite à leur détriment.

C'est cette proportionnalité qu'il importe de rétablir par la diminution des autres impôts. Une fois seulement cette égalité de charges obtenue, un dégrèvement supplémentaire permettra d'apporter relativement aux familles réduites un véritable avantage.

Il est difficile de déterminer mathématiquement le supplément d'impôt indirect supporté par les familles

nombreuses. La multiplicité des taxes et la diversité des cas particuliers rendent malaisé l'établissement de ces calculs. Mais on voit immédiatement que l'importance des consommations de première nécessité, consommations impossibles à restreindre, est directement fonction du nombre des enfants à la charge du chef de famille. Un célibataire ou un ménage ayant peu d'enfants, à revenu égal, pourront moins consommer, abstraction faite de consommations de luxe qu'il leur est loisible d'éviter. L'impôt de consommation prend donc, au regard de ces derniers, un caractère en partie facultatif, tandis qu'il reste obligatoire vis-à-vis du premier. En conséquence, toutes les fois qu'un impôt permet de connaître personnellement le contribuable, nous voyons la nécessité de consentir aux familles nombreuses un large dégrèvement pour rétablir l'égalité fiscale compromise à leur détriment. Cette égalité, d'ailleurs, ne signifie pas justice, car les facultés contributives diminuent à mesure qu'augmente le nombre des enfants. S'il est délicat de fixer le point où les charges se trouvent compensées, on sent aisément qu'il ne peut s'atteindre que par un abattement important des impôts frappant directement les contribuables chargés de nombreux enfants.

Le problème de la natalité, préoccupation ancienne déjà de nos législateurs, a pris du fait de la guerre, avec un nouvel intérêt, un grave caractère d'urgence. Le peuple français, plus que tout autre au monde, a versé son sang pour résister à l'envahisseur et obtenir la victoire glorieuse qui lui garantit aujourd'hui la paix et la liberté. Mais, pour assurer demain notre défense contre un désir de revanche encore possible d'un

ennemi toujours nombreux, pour assurer à notre pays l'influence traditionnellement exercée dans le monde, pour lui conquérir sa juste place dans la lutte commerciale et industrielle, lutte primordiale comme celle qui se déroule sur les champs de bataille, il importe de réparer, au plus vite, les pertes cruelles qui nous ont été infligées par la plus longue et la plus meurtrière des guerres. Il faudrait même plus : il faudrait voir notre population s'accroître au moins dans les mêmes proportions que celles des pays voisins, les uns nos ennemis, les autres nos alliés dans les tranchées, tous nos rivaux sur le terrain économique. Plus que jamais, nous avons donc besoin des familles nombreuses ; plus que jamais de terribles difficultés font obstacle à leur fondation et à leur existence. La crise économique, la vie chère aux causes multiples, ruines de nos régions libérées, ralentissement de l'industrie, dépréciations des changes, inflation fiduciaire, pèsent durement sur presque toutes les classes de la société. Mais plus que les autres sont atteints les citoyens courageux, qui ont assumé la charge d'une famille nombreuse. Pour eux, l'élévation formidable des prix des logements, des denrées alimentaires, des vêtements, des chaussures se multiplie par le nombre des bouches à nourrir, des têtes à abriter et des pieds à chauffer. Pour voir suivre leur courageux exemple, pour que les timides ou les égoïstes n'aient pas avant tout la crainte de les imiter, il ne faut pas qu'ils puissent paraître désarmés devant les difficultés présentes et abandonnés par l'Etat aux rigueurs de leur sort.

Aussi, notre législation a-t-elle le souci d'introduire

un ensemble de dispositions permettant d'améliorer efficacement la situation de ces courageuses familles dont le développement est devenu si nécessaire à la sécurité du pays.

L'évolution de nos impôts successoraux ne pouvait manquer d'être fortement imprégnée de cette préoccupation si actuelle. C'est la loi du 31 décembre 1917 qui s'est attachée la première à accorder en cette matière des avantages particuliers aux familles nombreuses.

Deux catégories de charges de familles étaient envisagées en vue de ces avantages : celles du défunt et celles des héritiers.

La taxe successorale, instituée par l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917, avait pour but de favoriser indirectement les successions partagées entre un grand nombre d'enfants, en frappant de droits particuliers et progressifs, suivant l'importance de la succession, l'actif global net des successions lorsque le défunt laisse moins de quatre enfants vivants ou représentés. Une grande partie de l'augmentation d'impôt recherchée alors, devant être obtenue au moyen de cette taxe nouvelle, on diminuait d'autant la surcharge qui devait être supportée par les familles plus nombreuses. Le but avoué du législateur ne fut pas, d'ailleurs, d'accorder un avantage à ces familles, mais de rétablir l'égalité rompue à leur détriment par le jeu des impôts de consommation pendant la vie du *de cujus*, impôts qui les frappent, comme nous l'avons vu, d'une manière plus lourde et plus obligatoire. De là, pour la taxe successorale, dans l'esprit de ses auteurs, le caractère d'une pénalité, au sens fiscal du mot, compensatrice des

charges évitées par la réduction de la famille, ou si l'on préfère d'un impôt différé.

Si la succession répartie dans une nombreuse famille méritait la bienveillance du fisc, cette bienveillance devait aussi s'étendre à l'héritier chargé d'un grand nombre d'enfants. La taxe successorale, en effet, profite aux frères et sœurs nombreux, qui ne sont pas responsables de leur nombre ; il est juste aussi que le chef de famille nombreuse, surtout lorsque la succession recueillie est petite ou moyenne, voie le fisc s'adoucir à son égard lorsqu'il devient héritier. La part de succession qui lui revient sera, en effet, grevée de lourdes charges. Un encouragement direct sera donné, d'autre part, à la constitution de la famille par cette diminution de droits. Aussi l'article 13 de la loi du 31 décembre 1917 a-t-il prévu un dégrèvement spécial au profit de l'héritier ayant, au moment de l'ouverture de la succession, plus de quatre enfants vivants. La déduction était de 10 % des droits de mutation par enfant en sus du troisième, mais ne pouvait dépasser les 50 % de ces droits. Il en résulte que les enfants en sus du huitième ne pouvaient donner lieu à aucun dégrèvement supplémentaire. Il faut aussi remarquer que seuls pour cette déduction les enfants vivants sont comptés, et que les enfants représentés n'y donnent point droit, comme en matière de taxe successorale. Cela provient que dans le premier cas il s'agit de tenir compte de charges futures, alors que dans le second on considère des charges passées. La déduction ne s'applique qu'aux droits de mutation par décès et ne s'étend pas à la part de taxe successorale incombant à l'héritier envisagé.

La loi du 25 juin 1920, a conservé, en le modifiant légèrement et en le développant, le système instauré en décembre 1917 pour tenir compte de l'importance de la famille, tant du défunt que des héritiers.

Nous avons vu de quelle manière les tarifs de la taxe successorale ont été augmentés, et comment l'incidence de cette taxe a été modifiée. Y restent soumises, comme en 1917, toutes les successions lorsque le défunt laisse moins de quatre enfants vivants ou représentés. Le principe de la taxe qui, dans le sein des commissions et au cours de la discussion, a soulevé encore quelques protestations véhémentes, n'a jamais été sérieusement mis en danger. Malheureusement, des amendements qui tendaient à introduire plus de justice dans la taxe et à la rendre plus conforme à son principe même ont dû être repoussés, en raison des impérieuses nécessités fiscales actuelles qui s'opposent à la réduction de recettes dont ils auraient été la cause. Tel est celui déposé par MM. Guibal, Daudet et plusieurs de leurs collègues et que M. Charles Ruellau est venu défendre à la tribune de la Chambre. Il proposait de ne faire jouer la taxe successorale que dans le cas où le défunt serait âgé de plus de trente ans. On retrouve ici la même préoccupation qu'en matière d'impôt sur le revenu, au regard des célibataires et des ménages sans enfants, qui ne sont surtaxés qu'au-dessus d'un certain âge, de manière à leur laisser le temps ou de se marier ou d'avoir des enfants. Cette situation mérite une attention toute particulière dans le cas où le défunt est déjà père de plusieurs enfants. En effet, la perte prématurée du père accompagne presque toujours leur deuil de grosses

difficultés matérielles. Si, d'un côté, ces enfants entrent prématurément en possession de la fortune de leur père, ils sont privés des ressources que son travail pouvait apporter à l'entretien de leur famille. On objecte que si celui-ci avait vécu plus longtemps, ils auraient pu être obligés de partager avec un plus grand nombre de frères et sœurs. Mais la fortune n'aurait-elle pu croître, en même temps et plus rapidement que la famille ? On peut le présumer, car il est rare qu'avant trente ans un homme ait pu conquérir, soit dans le commerce, soit dans l'industrie, soit même dans les professions libérales, une situation lui permettant d'arrondir son patrimoine par des économies importantes. La plupart du temps la fortune laissée sera, pour la veuve et les jeunes enfants, une faible compensation pour les ressources perdues par la mort du père et provenant de son travail. La justice de la mesure proposée n'a même pas été contestée par le rapporteur de la Commission des Finances. Seul, l'argument fiscal a été mis en avant. La non-application de la taxe successorale, lorsque le défunt serait âgé de moins de trente ans, aurait, d'après son évaluation, diminué les recettes d'une vingtaine de millions. On a rappelé aussi l'impossibilité pour une loi de tenir compte de tous les cas particuliers, ce qui ne paraît pas très péremptoire, car s'il est de la nature des lois d'être imparfaites, est-ce une raison pour ne point leur apporter d'amélioration lorsqu'on en aperçoit clairement le moyen ?

Quoi qu'il en soit, la Chambre s'est inclinée devant les lourdes nécessités fiscales, et il était difficile de faire autrement au moment où notre Trésor éprouve un besoin si pressant de ressources abondantes pour rétablir notre

équilibre financier, première condition de notre équilibre économique. L'heure n'est pas très propice à la réforme proposée, réforme cependant conforme au principe même de la taxe successorale et qui procède d'un grand sentiment d'équité. Il est à souhaiter que dans un avenir prochain, lorsque les considérations de justice ne devront pas être si étroitement qu'aujourd'hui subordonnées aux considérations fiscales, nos impôts successoraux puissent recevoir le perfectionnement auquel il a fallu renoncer pour l'instant.

Il en est de même pour le cas signalé par M. Marcel Habert, qui a proposé d'exempter de la taxe successorale l'héritage laissé par un mari sans enfant à sa veuve en ayant de nombreux d'un premier mariage. En effet, dans la plupart des cas, le défunt aura supporté les charges d'une famille nombreuse comme si les enfants étaient les siens propres : souvent même, il leur aura porté la même affection. Au fond, il y a là nombreuse famille d'adoption à défaut de famille nombreuse naturelle. La taxe successorale ne devrait pas jouer. Espérons que cette situation digne d'intérêt recevra bientôt le juste traitement auquel elle a droit.

L'article 15 de la loi du 31 décembre 1917 ajoutait aux enfants vivants ou représentés, pour le calcul de la taxe successorale, tout enfant mort victime de la guerre dans les conditions prévues par l'article 6 de la loi du 26 décembre 1914. C'était la seule adjonction prévue au nombre des enfants vivants ou représentés. C'est au cours de la discussion au Sénat de l'article destiné à remplacer cet article 15, que M. Pierre Marraud a fait prévaloir une réforme des plus justes, et conforme au

principe de la taxe successorale. En effet, si l'on ne tient compte que des enfants vivants ou représentés au moment de la mort du défunt, on néglige tous ceux qui sont morts après avoir été élevés. Or, ceux-ci ont occasionné les mêmes dépenses que les autres, pourquoi n'en tiendrait-on pas compte ? On objecte que ce n'est pas le père qui va profiter d'une exonération, mais les autres héritiers. Mais leur part n'a-t-elle pas été diminuée parce que des frères ou des sœurs qui ne sont plus au partage ont été élevés ? La taxe successorale a le caractère d'une compensation des dépenses occasionnées par l'entretien d'une nombreuse famille et d'un encouragement à la natalité ; elle aurait donc dû mettre sur le même pied tous les enfants élevés. C'est cette grave lacune qu'a comblée l'amendement de M. Pierre Marraud, en proposant d'ajouter au nombre des enfants vivants ou représentés tout enfant décédé après avoir atteint l'âge de seize ans révolus. Pour une fois, l'intérêt strictement fiscal, a dû s'incliner devant une nécessité supérieure de justice. Remarquons que cette disposition ne profite qu'à la ligne directe et ne peut bénéficier à des étrangers, car il faut pour qu'elle joue qu'il reste au moins un enfant vivant ou représenté. S'il n'en reste point, la taxe successorale sera appliquée à son tarif maximum, quel que soit le nombre des enfants décédés après avoir atteint l'âge de seize ans.

Nous avons vu plus haut comment M. Touron avait retiré de son amendement la disposition consistant, lorsqu'il n'y aurait pas d'enfant vivant ou représenté, à assimiler l'époux survivant à un enfant pour le calcul de la taxe successorale.

La loi de 1917 avait introduit un progrès considérable en faisant une différence de traitement entre les familles nombreuses et celles qui ne le sont pas. Mais elle était incomplète en laissant sur le même pied, au regard de la taxe successorale, toutes les familles de plus de quatre enfants. Au delà de ce chiffre, pas d'autre avantage que l'exemption de la taxe successorale. Or, les charges ne continuent-elles pas à s'augmenter, et les difficultés de l'existence ne deviennent-elles pas encore plus considérables pour les très grandes familles ? Il est juste que l'avantage concédé par la loi soit directement proportionnel au nombre des enfants et que tout enfant en plus soit l'occasion d'un avantage supplémentaire.

M. François-Marsal a bien senti la nécessité d'avantager les familles nombreuses en raison même de leur importance, de même que l'insuffisance du caractère dégressif de la taxe successorale, puisque cette dégression s'arrêtait au quatrième enfant. Aussi, dans la lettre qu'il adressait le 13 mars 1920 au Président de la Commission des Finances, pour indiquer les modifications qu'il entendait apporter au projet de loi de son prédécesseur, proposait-il d'abattre de 1/10 par enfant en plus du neuvième, le montant de l'actif global de la succession pour le calcul des droits de mutation par décès. Mais cette réduction devait être dans tous les cas limitée à 50 %.

L'amélioration proposée par le Ministre des Finances reçut de la Commission des Finances de la Chambre un accueil favorable. Elle était encore incomplète, cependant, puisque la limitation de l'abattement aux 50 % de

la masse héréditaire arrêta le bénéfice de la disposition au cinquième enfant en sus du quatrième, c'est-à-dire au neuvième.

Pour remédier à cette lacune, MM. Tixier, Dupin et un certain nombre de leurs collègues de la Chambre proposèrent, par voie d'amendement, de supprimer toute limitation dans l'abattement de l'actif héréditaire pour le calcul des droits. Il est juste, en effet, que les avantages accordés aux familles nombreuses continuent pour les enfants en sus du neuvième et d'une manière proportionnée à leur nombre. Cependant, le système préconisé par les honorables députés avait l'inconvénient d'aboutir à une exonération complète des droits pour les familles de quatorze enfants ou plus. Ce résultat, que l'on peut admettre pour des petites ou même des moyennes fortunes, ne peut se concevoir pour de grosses ou très grosses successions. Quel que soit leur nombre, il paraît juste que les enfants voient la bienveillance du fisc s'accroître en même temps que lui, mais on peut difficilement concevoir qu'elle soit poussée jusqu'à l'exonération complète des droits. L'opinion accepterait difficilement, en France, que l'héritier de quelques millions fût dispensé de tout impôt parce qu'il a treize frères ou sœurs. L'entretien d'une famille nombreuse n'occasionne pas des charges proportionnelles à l'importance de la fortune. L'impôt de consommation dont les dispositions des impôts successoraux prétendent corriger l'incidence injuste, s'appesantit plus lourdement sur les bourses légères que sur les gros portefeuilles. Pour ces diverses raisons, l'amendement de MM. Tixier, Dupin et consorts fit l'objet d'une vive résistance.

Un terrain de conciliation fut trouvé, après une vive et longue discussion, par la Commission des Finances, qui admit de rendre la déduction proportionnelle au nombre des enfants sans limitation, mais en introduisant un maximum d'exonération de 15.000 francs de droits par enfant. De telle sorte, l'avantage reste toujours exactement proportionné à l'importance de la famille, mais jamais des successions importantes ne se trouvent ainsi dispensées de toute charge fiscale. Mais la Commission estimait que cette disposition devait entraîner une diminution de recettes évaluée à cinq ou six millions. Aussi proposa-t-elle d'en compenser l'effet par une surtaxe frappant les célibataires et les ménages sans enfants, surtaxe inspirée de l'organisation de l'impôt sur le revenu. Pour les célibataires âgés de plus de trente ans, les droits de mutation majeurs de 25 % : pour les héritiers mariés depuis plus de deux ans et sans enfants, la surtaxe n'était que de 10 %.

Tout cet ensemble de dispositions fut admis par la Chambre, qui étendit aux héritiers mariés la limite d'âge inférieure de trente ans.

La Commission des finances du Sénat, dans son rapport, accueillit favorablement le système issu de la collaboration du Ministre des Finances et de la Chambre, et destiné à rendre l'allègement de l'impôt proportionnel au nombre des enfants du défunt. Elle refusa, cependant, d'admettre en compensation une surtaxe devant frapper les célibataires et les héritiers mariés et sans enfants, faisant à ce sujet une juste distinction entre l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les successions qui a le caractère d'un impôt sur le capital. Si pour le pre-

mier il est juste de tenir compte des circonstances momentanées de nature à modifier les facultés contributives de l'assujetti, puisque l'assiette s'en renouvelle tous les ans, il n'en est point de même pour le second où l'on ne doit s'attacher qu'à ce qui semble prendre un caractère définitif, au moins d'une façon relative. Il faut éviter, autant que possible, de faire dépendre l'impôt du hasard des coïncidences, ce qui arriverait si un fils, par exemple, héritant à la veille de son mariage, se trouvait ainsi tenu de payer des droits qu'il aurait évités si son père était mort quelques années seulement plus tard en lui laissant le temps d'être devenu père de famille. Cet argument est d'autant plus fort que beaucoup de familles se fondent et se développent après que leur chef a atteint l'âge de trente ans.

Ces motifs prévalurent auprès du Sénat qui, tout en acceptant le système voté par la Chambre, rejeta la surtaxe des célibataires et des héritiers sans enfants.

Il faut cependant remarquer que le texte présenté au Sénat, et qui est celui de la loi, sans doute à la suite d'une erreur de rédaction, n'est pas absolument conforme à celui qu'avait voté la Chambre. Ce dernier, en effet, limitait l'exonération à 15.000 francs de droits par enfant, tandis que celui du Sénat paraît limiter à 15.000 francs par enfant l'abattement à opérer sur la masse héréditaire, ce qui réduit de beaucoup la portée du texte, puisque l'exonération des droits aurait ainsi comme maximum quelques centaines de francs. Or, la Commission du Sénat dans son rapport approuve complètement le texte de la Chambre, qui adoptait le chiffre proposé par le rapporteur de sa Commission, chiffre

dont l'établissement avait été expliqué et motivé en séance. Nous persistons donc à ne voir qu'une erreur involontaire dans l'omission d'un mot au milieu d'un texte que l'on voulait, sans aucun doute, confirmer. Il faut espérer qu'il sera tenu compte de cette erreur dans l'interprétation de la loi, l'interprétatoin littérale étant ici nettement contraire à l'esprit.

Ainsi se trouve constitué dans la loi du 25 juin 1926 un système permettant de diminuer les charges fiscales supportées par une succession, proportionnellement au nombre des enfants laissés par le défunt. De un à trois enfants, les tarifs de la taxe successorale vont en décroissant ; pour chaque enfant en supplément, un abattement de la masse héréditaire permet de réduire le montant des droits de mutation par décès. Le progrès réalisé est sensible, puisque, sans toutefois dégrever complètement des fortunes importantes, les avantages accordés croissent dans tous les cas avec le nombre des enfants, alors que la loi de 1917 ne faisait aucune distinction entre toutes les familles de plus de quatre enfants. La solution adoptée cependant ne paraît pas parfaite : elle manque d'homogénéité. M. Marsal, en la proposant dans ses grandes lignes après le dépôt du projet de M. Klotz, semble bien l'avoir reconnu. Il l'a préconisée, déclare-t-il afin d'éviter le remaniement complet des tarifs de la taxe successorale et des droits de mutation par décès. La trace des apports successifs est trop sensible dans le système actuel : il est difficile de voir si la progression des avantages correspondant aux quatre premiers enfants, se continue pour ceux qui suivent sur une échelle analogue. L'avenir permettra,

peut-être, d'apporter plus d'unité dans le dégrèvement et d'approcher de la perfection le système heureusement esquissé aujourd'hui. On pourrait admettre de supprimer la taxe successorale en majorant les droits de succession et en faisant commencer les abattements dès le premier enfant. Dans le cas seulement où le défunt n'en laisserait aucun, les droits pourraient, au lieu d'être calculés sur les parts nettes, être établis sur l'actif global comme actuellement en matière de taxe successorale.

Il convient, avant d'abandonner l'ensemble des dispositions relatives aux charges de famille du défunt, d'esquisser en quelques mots la réforme assez originale proposée à ce sujet, et sans succès, par le parti socialiste. Il s'agit de l'Etat héritier. Ce système avait été proposé au cours de la précédente législature par M. Bokanowski. Il consiste à étendre à l'Etat les droits réservataires accordés à un enfant légitime par l'article 913 du Code civil. Ainsi, l'Etat devenait un enfant supplémentaire. Il héritait de la moitié si le *de cujus* n'avait pas d'enfants, du tiers ou du quart s'il n'en avait que deux ou trois. Au delà de trois enfants, l'Etat n'héritait plus. On peut reprocher à ce système d'être inefficace au regard des célibataires endurcis et des familles volontairement restreintes, et de frapper beaucoup trop durement le patrimoine familial en ligne directe lorsque le père de famille meurt avant d'avoir pu raisonnablement posséder de nombreux enfants et accroître sa fortune. Il n'était pas moins grave d'épargner complètement des successions très importantes quand elles revenaient à plus de trois enfants, et par contre de

prélever sur des successions, même des plus petites, des pourcentages exagérés.

Le parti socialiste, en reprenant le système de l'Etat héritier et en l'étendant à toutes les successions quel que fût le nombre des enfants, avait fait disparaître en partie ce dernier défaut. De très petites successions n'en auraient pas moins été soumises à un impôt considérable ; enfin, comme précédemment il y avait peu de chances de déterminer à l'augmentation de leurs familles ceux qui la restreignent volontairement, on arrivait à frapper injustement ceux qui par l'âge ou les circonstances avaient été, contre leur désir, dans l'impossibilité d'accroître la leur. Enfin, n'oublions pas que l'héritage de l'Etat, pour les socialistes, ne devait pas empêcher la perception de la taxe successorale et des droits de mutation par décès, à des taux encore supérieurs à tous ceux qui furent proposés. Tant que nous vivrons sous le régime de la propriété individuelle, il ne sera pas possible d'accepter un tel système, destructeur du patrimoine, et dont l'adoption aurait constitué une grande étape vers la nationalisation des capitaux. Le seul avantage réel et qu'il serait possible de conserver dans le système de l'Etat héritier, est dans la garantie qu'il donne au Trésor, en changeant le droit de créance du fisc contre les héritiers en une véritable propriété dès l'ouverture de la succession.

Nous venons de voir l'ensemble des mesures particulières au cas où le *de cuius* laisse une famille nombreuse. La loi du 31 décembre 1917 s'était aussi préoccupée, comme nous l'avons vu, d'assurer un traitement favorable aux héritiers chargés de famille. La loi du

25 juin n'a aucunement modifié en cette matière le régime institué par la loi antérieure. Par conséquent, comme précédemment, lorsqu'un héritier ou un légataire aura plus de quatre enfants vivants, les droits de mutation dus par cet héritier ou légataire continueront à être réduits de 10 % par enfant en sus du troisième et sans que cette réduction puisse dépasser 2.000 francs par enfant et que la réduction totale puisse excéder 50 %.

Remarquons que le nombre des enfants doit être compté au moment de l'ouverture de la succession, et que l'on ne doit y ajouter ni les enfants représentés, ni ceux qui sont morts après avoir atteint l'âge de seize ans révolus. Cela s'explique parce qu'il ne s'agit plus, comme dans le cas précédent, de compenser des charges passées, mais bien de tenir compte des charges présentes et futures. La limitation de la réduction à 2.000 francs par enfant est destinée à empêcher que de grosses parts nettes n'aient bénéficié de dégrèvements exagérés. Mais elle aurait été suffisante, et il est regrettable que le Parlement n'ait pas songé à harmoniser l'article 31 avec le texte analogue de l'article 30 en supprimant la limitation de la réduction totale à 50 %. En effet, pour des petites et moyennes fortunes, la réduction atteignant son maximum avec le huitième enfant, cesse d'être absolument proportionnelle à leur nombre. C'est une lacune qui devrait disparaître un jour.

CHAPITRE SEPTIEME

Dispositions en faveur des victimes de la guerre.

Par l'introduction de la taxe successorale en 1917, le législateur a voulu tenir compte des charges de famille du défunt. Mais il a tenu à ce que, lorsque les enfants de ce dernier étaient morts victimes de la guerre, ils figurent à côté des enfants vivants ou représentés pour l'assiette de la taxe. Il n'était point juste, en effet, que le sacrifice de leur vie pour le salut du pays eût comme conséquence une augmentation de l'impôt prélevé sur le patrimoine de leur famille.

C'est dans ce but que l'article 15 de la loi précitée prescrivait d'ajouter, pour le calcul de la taxe successorale, aux enfants vivants et représentés du défunt, tous ceux qui étaient morts dans les conditions prévues par l'article 6 de la loi de finances du 26 décembre 1914. Cette loi visait les victimes de la guerre dont les successions devaient être en ligne directe exonérées du droit de mutation ; elle distinguait trois catégories : les militaires morts sous les drapeaux pendant la guerre, les militaires décédés des suites de la guerre après renvoi dans leurs foyers, enfin les civils morts par suite de faits de guerre. Mais dans tous les cas, la preuve des circonstances de la mort devait être faite au moyen d'un certificat émanant de l'autorité militaire.

La loi de 1920 a complété celle de 1917 sur deux points principaux. Elle a fait entrer en ligne de compte les victimes de la guerre pour l'abattement à opérer sur l'actif global lorsqu'il y a plus de quatre enfants. Elle ajoute aux enfants vivants de l'héritier ceux qui sont morts à la guerre pour le calcul des réductions d'impôt à lui accorder ; elle rend de plus à l'autorité civile l'établissement des certificats attestant les circonstances de la mort, lorsque la victime est civile. Enfin, elle prévoit un cas où l'héritier lui-même est victime de la guerre : c'est celui des mutilés qui reçoivent des avantages particuliers lorsqu'ils sont légataires.

Ni le Gouvernement, ni la Commission des Finances de la Chambre n'avaient rien proposé dans cet ordre d'idées. Toutes les dispositions que nous allons examiner ont été introduites dans la loi par voie d'amendement.

Au cours de la première discussion à la Chambre, les amendements du lieutenant-colonel Josse et de M. Bougère ont incité la Commission à rédiger un article additionnel qui, avec les modifications ultérieurement apportées, constitue actuellement l'article 31 de la loi.

Pour l'application de la taxe successorale, la Chambre ajoutait au nombre des enfants vivants ou représentés tous ceux qui, militaires ou civils, étaient morts victimes de la guerre. La portée de cette disposition a été très réduite par l'adoption au Sénat de l'amendement de M. Marraud tendant à ajouter aux enfants vivants ou représentés, pour l'établissement de la taxe, tous les enfants morts après avoir atteint l'âge de seize ans révolus. C'est seulement pour ceux qui n'ont pas atteint cet

âge qu'il importe de faire valoir le fait de guerre déterminant de leur mort. Dans ce dernier cas, il faut prouver au moyen d'un acte de notoriété délivré sans frais par le juge de paix de leur domicile, et établissant les circonstances de la blessure ou de la mort, qu'ils ont été tués par l'ennemi au cours des hostilités ou qu'ils sont décédés à la suite de faits de guerre, soit au cours des hostilités, soit pendant l'année qui a suivi leur cessation. Le texte voté en première discussion ne mentionnait pas que cette disposition s'appliquait non seulement à la liquidation de la taxe successorale, mais aussi aux abattements à opérer sur l'actif net pour l'établissement des droits de mutation par décès : cette lacune fut comblée par la suite.

Mais la partie de l'article qui concernait les héritiers dont les enfants sont morts victimes de la guerre est restée conforme au texte de la Chambre. Il faut remarquer que ces enfants doivent être, non plus ajoutés, mais assimilés au nombre des enfants vivants, c'est-à-dire que la survie d'un au moins des enfants n'est plus nécessaire pour assurer le bénéfice de la disposition.

Il faut distinguer le cas où l'enfant victime de la guerre était militaire, et celui où il ne l'était pas.

Dans le premier cas, celui de l'enfant militaire, c'est le texte de l'article 6 de la loi du 25 décembre 1914 qui est reproduit avec ses incertitudes. On pourrait, en effet, se demander si tous les militaires morts sous les drapeaux pendant la durée de la guerre doivent être comptés : la réponse doit être négative, car le certificat exigé doit mentionner que la mort résulte de blessure reçue ou de maladie contractée pendant la guerre. De

plus, les militaires morts après renvoi dans leurs foyers, à la suite de blessure reçue ou de maladie contractée pendant la guerre et avant la cessation des hostilités, semblent être exclus du bénéfice de la loi qui ne prévoit que ceux qui sont morts dans l'année qui a suivi cette cessation. L'interprétation littérale serait manifestement contraire au vœu du législateur ; il faut comprendre : avant l'expiration d'un délai d'un an après la cessation des hostilités. C'est d'ailleurs ce sens plus large qui a été adopté par l'Administration de l'enregistrement pour appliquer la loi du 26 décembre 1914.

La preuve que le décès a eu lieu dans les conditions prévues doit être fournie au moyen d'un certificat de l'autorité militaire.

Lorsqu'il s'agit d'un non-militaire, il ne subsiste aucune difficulté. Il faut établir que l'enfant a été tué par l'ennemi au cours des hostilités ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de leur cessation.

La preuve en sera faite par un acte de notoriété délivré sans frais par le juge de paix du domicile du défunt et établissant les circonstances de la blessure ou de la mort.

Une disposition de l'article 30 résultant d'un amendement de M. Brager de la Ville-Moysan, au cours de la première discussion au Sénat, envisage le cas des enfants représentant leurs parents victimes de la guerre, dans la succession de leurs grands-parents. Le droit de mutation à payer ne sera que celui de la ligne directe au premier degré au lieu d'être celui de la ligne directe au deuxième degré. On a voulu justement par cette dis-

position introduire plus d'égalité au profit des enfants de victimes de la guerre. En effet, dans le cas de prédécès du grand-père le patrimoine, d'après la loi du 26 décembre 1914, ne payait pour parvenir au petit-fils que les droits du premier degré, puisque la succession du père était exonérée de tous droits. La preuve à fournir est la même que pour les enfants des héritiers : certificats de l'autorité militaire, ou acte de notoriété délivré par le juge de paix, suivant que le défunt est civil ou militaire.

Enfin, un amendement du colonel Stuhl a introduit dans l'article 33 une juste faveur au profit des mutilés de guerre, qui méritent tout particulièrement la sollicitude de la patrie, et dont les conditions d'existence, malgré les pensions dont ils bénéficient, restent toujours difficiles. Ceux d'entre eux dont l'invalidité est supérieure à 50 % ne seront soumis pour les premiers 100.000 francs des legs à titre particulier qui leur sont faits, qu'au tarif de 9 % prévu par l'article 19 de la loi du 25 février 1901. La limitation à 100.000 francs paraît sage, car il aurait été exagéré de soustraire aux charges fiscales de grosses fortunes. Mais pourquoi n'accorder d'exonération qu'aux mutiles légataires particuliers ? Les arguments en faveur de ceux-ci nous paraissent aussi forts vis-à-vis de ceux qui sont héritiers ou légataires universels. Il importe au même degré de leur faciliter la possession d'une situation matérielle aisée ; ce n'aurait pas été sans doute une lourde charge pour le Trésor que d'accorder, dans tous les cas, le tarif de 9 %, à concurrence des premiers 100.000 francs à toutes les parts successorales ou legs échus à des mutilés de

guerre frappés d'une invalidité supérieure à 50 %. Cette faveur n'aurait, du reste, porté que sur les droits de mutation par décès, pour ne pas permettre un moyen de tourner la loi et d'éviter la taxe successorale.

En résumé, la loi du 25 juin 1920 a accompli en faveur des victimes de la guerre une œuvre très juste, très importante, assurée de rencontrer l'approbation générale, qui serait parfaite avec quelques précisions de détail, et constitue, comme les dispositions en faveur des familles nombreuses, une de ses parties les plus originales.

CHAPITRE HUITIEME

Dispositions diverses.

La loi du 25 juin 1920 a maintenu, avec peu de modifications, diverses dispositions secondaires de la loi de 1917. L'article 33 maintient le traitement de faveur institué par la loi du 31 décembre 1917 au profit des petites successions. Continueront à être soumises, en ce qui concerne les droits de mutation par décès, aux tarifs édictés par la loi antérieure à la loi du 31 décembre 1917, les parts nettes inférieures ou égales à 10.000 francs lorsque le montant total de la succession n'excède pas 25.000 francs. Par conséquent, pour ces successions, ce sont les tarifs de la loi du 8 avril 1910 qui restent en vigueur, tarifs variables de 1 à 19 % suivant la parenté et l'importance des parts nettes. Pour mettre en harmonie le tarif applicable à ces petites successions avec les tarifs généraux, la colonne du tarif de 1910 concernant les successions entre époux a été supprimée sur l'initiative du Sénat. Ainsi là, comme ailleurs, ces successions seront assimilées à la ligne directe au deuxième degré. Le législateur a eu le souci d'exonérer les toutes petites fortunes, si utiles à la formation d'une classe moyenne nombreuse, dont l'existence possède au point de vue de l'équilibre social une valeur si précieuse. Il faut remarquer que ces petites successions n'en restent pas moins soumises à la taxe

successorale, qui du reste, en ligne directe et au-dessous de 25.000 francs, n'est pas très lourde. Il est juste que les familles réduites, même lorsque leur fortune est minime, contribuent un peu plus largement que les autres aux charges fiscales successorales en compensation des impôts de consommation qu'elles ont pu éviter.

Le bénéfice de tarifs identiques est maintenu par le même article aux dons et legs faits aux départements, aux communes et aux établissements d'utilité publique. On a voulu par là encourager les dispositions testamentaires faites dans un but social ou de bienfaisance, et qui allègent les budgets des personnes morales publiques ou privées, et permettent de diminuer la somme des impôts destinés à faire face à leurs besoins ou à les subventionner.

Il faut remarquer, cependant, que l'article 33 de la loi du 25 juin 1920 ne maintient pas au profit des départements, des communes et des établissements publics et d'utilité publique, l'exemption de la taxe successorale que leur accordait l'article 16 de la loi du 31 décembre 1917. Il est vrai que le plus souvent les legs faits à ces personnes morales le sont à titre particulier, et d'après la nouvelle législation, se trouvent dégagés de toute participation au paiement de la taxe. Dans le cas de legs universels ou à titre universel, au contraire, il en résulte une charge très lourde, d'autant plus que le légataire se trouve, le plus souvent, être sans enfants.

CHAPITRE NEUVIEME

Dispositions relatives aux versements.

Le taux des droits de succession n'a cessé d'augmenter pendant ces dernières années. Nous avons vu, au cours de cette étude, que la loi du 25 juin 1920 avait continué et même accentué cette évolution. Le pourcentage des droits, par rapport aux parts nettes recueillies, qui n'est jamais négligeable, même en ligne directe et pour des successions relativement minimales, s'élève très rapidement lorsqu'on considère des fortunes plus considérables ou des parentés plus éloignées. Il atteint même, dans certaines situations que nous avons examinées, des proportions exagérées, puisque l'impôt pourrait dépasser la part nette envisagée si l'on admettait l'interprétation restrictive de l'article 30 *in fine*.

Dans ces conditions, il est devenu de plus en plus difficile d'exiger un versement rapide des droits liquidés. Le régime de la loi de frimaire, au VII, en vigueur avec peu de modifications jusqu'en 1911, prévoyait un délai de six mois pour faire la déclaration et effectuer le paiement des droits. Des délais supplémentaires ne pouvaient être accordés que dans des circonstances très exceptionnelles. Ainsi, six mois seulement après l'ou-

verture de la succession, le contribuable était tenu de s'être entièrement libéré vis-à-vis du Trésor.

Un paiement aussi rapide présentait toujours de grandes difficultés, lorsque le montant des droits dépassait notablement le revenu de la succession et que les héritiers n'étaient pas déjà dans une situation de fortune assez aisée pour prélever la somme nécessaire sur leurs ressources propres. Ces difficultés étaient encore plus graves lorsque l'argent comptant et les valeurs facilement négociables ne constituaient qu'une part minime de la succession, dans le cas, par exemple, où celle-ci comportait surtout des immeubles. Les héritiers se trouvaient alors dans l'obligation de réaliser rapidement une partie plus ou moins importante de l'actif successoral, réalisation pleine d'inconvénients non seulement au point de vue de leur intérêt personnel qui mérite déjà considération, mais même au point de vue supérieur de l'intérêt social.

On pouvait justement redouter, par ces ventes rapides à chaque transmission héréditaire, une dispersion des patrimoines familiaux, si utiles à la formation ment des droits. Des délais supplémentaires ne pou- et à la conservation de la classe moyenne, c'était aussi une nouvelle cause de morcellement des petites propriétés rurales, morcellement déjà difficile à éviter et préjudiciable à la culture rationnelle de notre sol. Enfin, l'un des dangers les plus graves, en face duquel l'on s'est trouvé à propos de l'impôt sur le capital, consistait dans la dépréciation probable de la propriété immobilière, par suite de la mise en vente simultanée d'un grand nombre de fonds ruraux ou urbains.

Il devenait donc toujours plus nécessaire d'accorder aux héritiers lourdement taxés des délais plus larges pour leur permettre d'éviter des réalisations désastreuses, en leur laissant le temps de prélever les droits sur les revenus de la succession et leurs revenus personnels, de trouver du crédit, ou si une liquidation partielle restait inévitable de rencontrer une occasion propice.

La loi du 13 juillet 1911, dans son article 7, a la première accordé ces facilités de paiement, qui sont la conséquence logique de l'augmentation de l'impôt. La base des délais était le pourcentage des droits par rapport à la part nette recueillie par chaque héritier ou légataire. Lorsque le montant des droits était inférieur au 10 % de la part nette, deux versements semestriels étaient prévus, quatre lorsque le montant était compris entre 10 % et 18 % de la part, et six lorsque le pourcentage dépassait les 18 %. Sous le régime de la loi du 13 juillet 1911, nous avons donc un délai maximum étendu jusqu'à trois ans.

La loi du 25 juin 1920, s'inspirant des mêmes principes, a fait subir au système précédent une extension correspondant à l'élévation des droits.

Par contre, elle a innové, en prévoyant des réductions ou même la suppression des délais, dans certains cas où ceux-ci pouvaient paraître inutiles ou dangereux pour les intérêts du Trésor. Le nombre minimum des versements semestriels reste toujours fixé à deux lorsque les droits exigibles sont inférieurs aux 5 % de la part nette recueillie, et s'augmente ensuite de deux chaque fois que le pourcentage des droits augmente de

5 %. Le nombre maximum des versements est de dix, chiffre atteint lorsque le pourcentage des droits dépasse 25 % de la part nette. L'article 35 qui règle le nombre des versements semestriels ne parle que des droits de mutation par décès ; mais nous devons l'appliquer aussi à la taxe successorale, en vertu de l'article 29 qui rend applicable à cette taxe les mêmes règles de liquidation de paiement et de recouvrement et aussi les mêmes délais qu'en matière de droits de mutation.

Enfin, les délais supplémentaires, c'est-à-dire en sus du second, doivent être réduits ou retirés dans deux hypothèses : 1° lorsque la succession comprend des deniers comptants et des valeurs négociables pour une somme égale ou supérieure, au montant des droits, les motifs que nous venons d'exposer pour l'attribution de délais supplémentaires n'existant plus, en effet, dans ce cas ; 2° lorsque le contribuable, après avoir obtenu des délais, a réalisé des biens successoraux pour une valeur égale ou supérieure au montant des droits. Le motif qui avait permis d'obtenir des délais disparaît ; de plus, la garantie du Trésor est diminuée par la liquidation ainsi opérée, et le retrait du délai constitue une opération de stricte sécurité.

Il faut remarquer que l'article 35 de la loi du 25 juin 1920 n'abroge pas la loi du 14 novembre 1918, et que les contribuables qui peuvent fournir une garantie en titres de rente sur l'Etat, égale au montant des droits, continuent à bénéficier de facilités de paiement tout à fait particulières. En effet, il leur est accordé un délai de cinq ans, quel que soit le pourcentage des droits par rapport à la part recueillie. De plus, ils sont dispensés

des versements semestriels et peuvent ainsi se contenter d'effectuer un versement unique et total à la fin du délai de cinq ans.

Tel est l'ensemble de dispositions qui permet, tout en garantissant mieux le Trésor contre les dissipations possibles, d'atténuer les conséquences dangereuses de l'aggravation de l'impôt successoral et évite, autant que possible, aux contribuables, des réalisations difficiles et regrettables.

CHAPITRE DIXIEME

Le rendement des impôts successoraux.

Nous avons successivement examiné, dans les chapitres précédents, les traits essentiels du nouveau régime fiscal des successions. Nous avons vu comment, en même temps que les tarifs étaient relevés dans leur ensemble, des dégrèvements plus ou moins importants étaient accordés à différentes catégories de contribuables.

Quelles vont être les conséquences financières de ces nouveaux impôts ? Voilà une des premières questions qui se posent, si l'on veut essayer de formuler une appréciation sur l'œuvre accomplie.

Bien des raisons concordent malheureusement à rendre la réponse difficile. Nous manquons d'abord de documents récents. La dernière statistique détaillée, établie par l'Administration de l'Enregistrement, concerne l'annuité successorale de 1913. La base qu'elle nous fournit pour apprécier le jeu des nouveaux tarifs est donc bien incertaine, après les profondes modifications apportées par la guerre à la situation économique. Le rendement des impôts successoraux pendant ces dernières années, ne nous donne pas des éléments bien certains pour compléter les chiffres fournis par la statistique, et estimer de façon exacte l'importance actuelle de l'annuité successorale. Pendant les années de guerre, le retard apporté à un grand nombre de paiements et

L'invasion de plusieurs de nos provinces ont diminué le montant des droits de succession : l'année 1919, au contraire, fait apparaître un gros supplément de recettes provenant pour partie de l'application de la loi du 31 décembre 1917, mais aussi pour une importante part de paiements correspondant aux exercices précédents.

Par conséquent, il serait vain de vouloir, avec quelque précision, prévoir le produit à attendre des impôt successoraux établis par la loi du 25 juin 1920. Il est seulement possible de comparer leur rendement avec celui des anciens droits, en prenant pour base la statistique de 1913. C'est ce qu'ont fait le Ministre des Finances et les Commissions parlementaires. Le calcul est d'ailleurs délicat, car les statistiques de l'Enregistrement ne comportent pas toutes les catégories nécessaires pour asseoir la taxe successorale, et effectuer les abattements prévus au profit de certains contribuables. Il a donc été nécessaire de les compléter par des renseignements puisés à d'autres sources statistiques. Une autre difficulté provient des modifications apportées par amendement au projet de loi, et dont les répercussions financières sont difficiles à calculer. Nous accepterons ici en bloc les chiffres avancés par les Ministres et par les Commissions. Une critique des statistiques dépasserait les cadres de cette étude. Les données fournies par la discussion suffisent, du reste, pour apprécier, à défaut du rendement exact si difficile à établir, l'ordre des grandeurs à estimer.

Il faut observer, d'une façon générale, que des estimations basées sur l'annuité 1913, sont certainement très modérées. Il est certain que la baisse de la valeur

de l'argent est une cause générale de l'augmentation de l'estimation en monnaie du capital français et, par conséquent, de l'annuité successorale. La valeur des propriétés foncières s'est largement accrue, surtout celle des propriétés rurales ; le cheptel français a pris une valeur considérable ; le numéraire est en quantité beaucoup plus grande qu'avant la guerre ; si certaines valeurs mobilières anciennes ont subi une baisse, elle est largement compensée par l'existence d'un grand nombre de valeurs nouvelles et tout particulièrement des titres des emprunts de guerre qui représentent un grand nombre de milliards. Il n'est pas exagéré de considérer l'annuité successorale de 1920 comme devant atteindre au moins le double de celle de 1913, en se basant sur l'augmentation générale des prix, bien supérieure, hélas ! à cette proportion, et que ne compense pas la destruction résultant de la guerre d'une partie du capital réel. Par conséquent, on peut affirmer qu'une évaluation du rendement de l'impôt successoral, établie sur l'annuité de 1913, représente un minimum très modéré, que la réalité dépassera très largement.

M. Klotz, dans son projet de loi, attendait des successions un supplément de ressources de 256 millions, 6 millions provenant de la limitation de la vocation héréditaire et 250 millions du remaniement des droits. Pour apprécier le rendement total, le Ministre des Finances ajoutait ce supplément au total des droits perçus en 1919 et s'élevant à 670 millions, ce qui donne un chiffre global de 926 millions. On arriverait à un résultat presque semblable, en doublant les droits perçus en 1913, pour tenir compte de l'augmentation de 1917.

La Commission des Finances de la Chambre des députés avait rejeté les propositions du Ministre, mais attendait des siennes un supplément de ressources sensiblement égal : 247 millions au lieu de 256. Dans ce total, l'augmentation de la taxe successorale intervient pour 101 millions. Les droits de mutation en ligne collatérale devaient fournir un supplément de 153,700,000 francs. Par contre, sur les successions en ligne directe et entre époux, une diminution de 7,420,000 francs était prévue comme conséquence de l'assimilation des successions entre époux aux successions en ligne directe au second degré. M. F. Marsal reconnut lui-même que le texte proposé par la Commission permettait d'obtenir un rendement sensiblement égal à celui qu'escomptait le projet du Gouvernement.

Le texte voté par la Chambre devait donner, à peu de chose près, le même résultat. L'abattement à opérer sur l'actif héréditaire, en considération du nombre des enfants du défunt en sus du quatrième, devait produire un déficit évalué à cinq ou six millions par le Ministre des Finances, à un peu plus par M. de Lasteyrie, rapporteur général adjoint, mais que compensait à moitié la surtaxe votée à la charge des célibataires et des ménages sans enfants.

Les propositions de la Commission du Sénat devaient réduire très sensiblement le supplément de recettes escompté par le Ministre et par la Chambre. Mais, pour juger sainement l'œuvre du Sénat, il ne faut pas oublier qu'en matière d'impôt successoral seulement, la Haute Assemblée a demandé des diminutions, et que pour l'ensemble du projet de loi portant création de ressources

fiscales, son initiative a considérablement augmenté les recettes prévues par la Chambre. En matière de successions, la Commission du Sénat attendait des droits en ligne directe qu'elle avait relevés, et des droits entre époux un supplément de 31.090.000 francs. Par contre, les droits en ligne collatérale, diminués, ne devaient plus donner que 44.630.000 francs. La taxe successorale n'était pas modifiée. Pour l'ensemble, l'augmentation à prévoir n'était plus que de 173.720.000 francs. La loi du 25 juin 1920, sur les mêmes bases, donne un supplément de recettes encore inférieur.

En effet, l'amendement Bérard, diminuant en ligne directe les tarifs de la taxe successorale, doit, d'après l'estimation de M. Paul Doumer, rapporteur général, réduire le rendement de cette taxe de 25 millions environ, de telle sorte que le supplément de recettes n'en doit plus être estimé qu'à 76 millions approximativement.

Pour les droits de succession, nous trouvons : 1° en ligne directe et entre époux, le tarif de la Chambre, d'où résulte un déficit de 7.420.000 francs ; 2° en ligne collatérale, le tarif du Sénat, qui doit produire une augmentation de 44.630.000 francs. Il faut encore diminuer 6 millions pour l'abattement de l'actif héréditaire à opérer, en raison des enfants du défunt en sus du quatrième, la surtaxe des célibataires et ménages sans enfants ayant été repoussée, ce qui donne pour l'ensemble des droits de mutation par décès un supplément de 31.210.000 fr.

L'augmentation du produit des deux droits s'élèverait donc à 107.210.000 francs, chiffres qu'il faudrait encore réduire, pour tenir compte de l'amendement Marraud, assimilant aux enfant vivants ou représentés du défunt

les enfants morts après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus, et des avantages accordés aux victimes de la guerre. Un chiffre de 100 millions environ paraît donc approcher de la vérité.

En égard à l'élévation des tarifs, cette augmentation du produit semble faible ; mais il ne faut pas perdre de vue que cette élévation de tarifs est en partie compensée par les avantages accordés à certaines catégories de contribuables, aux époux, aux familles nombreuses, aux victimes de la guerre.

Nous avons vu qu'il était difficile d'estimer le produit à attendre des impôt successoraux. Cependant, en doublant, afin de tenir compte de l'augmentation du capital national, le produit de 1913, qui s'élevait à 320 millions et en y ajoutant l'augmentation prévue, nous pouvons admettre le chiffre de 750 millions comme un minimum qui sera largement dépassé et compter voir bientôt le produit des impôts successoraux s'élever aux environs d'un milliard.

CHAPITRE ONZIEME

Sanctions et moyens de contrôle.

Un milliard, tel est le chiffre des ressources que peut vraisemblablement attendre le Trésor des impôts successoraux, avec les tarifs qui viennent d'être adoptés.

Ce rendement serait certainement accru si aucune partie de la matière imposable ne pouvait se dérober, si l'impôt était perçu sur l'annuité successorale réelle. Ce n'est pas assez d'avoir organisé une fiscalité juste et théoriquement fructueuse ; on doit aussi lui donner les moyens d'être intégralement appliquée dans la réalité.

Pour atteindre ce but, il faut une administration bien organisée pour établir l'assiette et poursuivre le recouvrement de l'impôt ; elle doit posséder des agents capables et en nombre suffisant ; elle doit enfin pouvoir se procurer facilement tous les documents nécessaires pour rechercher la matière imposable et vérifier les déclarations des contribuables. Il faudrait aussi que ces derniers, et tout particulièrement à l'heure actuelle, comprissent la nécessité d'une honnêteté fiscale rigoureuse ; toute dissimulation étant cause d'une augmentation de l'impôt pour ceux qui paient tout ce qu'ils doivent.

Toutes les mesures doivent être recherchées qui sont propres à prévenir les fraudes. Quant à celles qui se produiraient encore, une législation impitoyable doit en frapper les auteurs de peines sévères. Toutes ces condi-

tions idéales étaient loin d'être réalisées pour l'application des impôts successoraux en France ; il est cependant heureux de constater qu'un effort très sérieux est fait pour améliorer la situation actuelle.

L'Administration de l'Enregistrement, tout d'abord, ne possède pas une organisation répondant aux nécessités présentes et permettant de tirer tout le parti possible d'un personnel remarquablement instruit et compétent. Pendant la durée de la guerre, tandis que les cadres étaient diminués, de nombreuses affaires particulières à cette période l'ont empêché de se consacrer entièrement à sa tâche principale. De plus, le nombre de ses fonctionnaires est trop réduit dans les grands centres pour surveiller comme il le faudrait une perception de droits considérables ; au contraire, dans les campagnes, des affaires minimes ne réclament pas la présence d'un receveur dans chaque canton. C'est pour cela que le Ministre des Finances a annoncé l'intention de réunir tous les receveurs au chef-lieu d'arrondissement, de manière à proportionner partout les effectifs au nombre et à l'importance des affaires. Cette concentration aurait, en outre, l'avantage de rapprocher l'Administration de l'Enregistrement et celles des Contributions directes dont le rôle, si différent autrefois, se rapproche tellement du sien depuis l'établissement des impôts sur le revenu. L'Enregistrement s'occupe aujourd'hui du capital pendant que les Contributions directes se consacrent au revenu ; les deux tâches sont très voisines, nécessitent de plus en plus les mêmes procédés, de telle sorte que les deux administrations ont un intérêt primordial à se communiquer les renseignements

qu'elles ont pu acquérir de leur côté. Aussi le Ministre des Finances semble-t-il déterminé à demander, dans un avenir prochain, la fusion en une seule direction générale de celle de l'Enregistrement et de celle des Contributions directes. Des problèmes délicats, comme la compétence des agents et la différence des contentieux, retardent encore la réalisation de cette réforme. En attendant, on s'efforcera de rendre la collaboration plus étroite entre les services de l'une et de l'autre administration, tout en les réunissant, autant que possible, dans les mêmes immeubles.

Mais il ne suffit pas de donner au fisc une organisation matérielle et administrative moderne, si on ne renforce pas son arsenal légal. Il est incontestable que l'évasion fiscale est considérable en France ; n'est-il pas frappant que 500.000 citoyens seulement aient déclaré avoir gagné plus de 3.000 francs en 1919.

En matière successorale, les contribuables, malgré le progrès légal récemment réalisé, ont encore trop de possibilité de frauder. C'est surtout la dissimulation des valeurs mobilières qu'il importe d'empêcher. La loi du 18 avril 1918 a rendu impossible, ou du moins très difficile, la distraction par les héritiers, à l'ouverture d'une succession, des sommes, valeurs et objets renfermés dans des coffres-forts en location.

Mais notre fisc n'est pas encore armé pour atteindre les dissimulations de sommes et valeurs à l'étranger, qu'elles soient dans les mains de débiteurs ou de créanciers. Il y a là une question très difficile à résoudre sans accords internationaux. C'est pour cette raison que le Sénat n'a pas adopté l'article 29 de la loi de finances du

1^{er} avril 1914 voté par la Chambre, qui supprimait la saisine et rendait l'envoi en possession nécessaire chaque fois qu'une succession aurait contenu des valeurs à l'étranger. La jurisprudence de certains pays étrangers, considère de telles dispositions fiscales comme ne modifiant pas le droit civil, et aurait malgré celle-ci reconnu valable la remise des titres aux mains des héritiers.

Il faut reconnaître aussi que des héritiers peu honnêtes, s'ils sont tous d'accord, présents et majeurs, ont par contre beaucoup trop de facilité pour soustraire l'argent et les valeurs restées au domicile du défunt. Ils sont les maîtres, en effet, sans contrôle, depuis l'ouverture de la succession jusqu'au moment d'effectuer leur déclaration.

Plusieurs moyens ont été proposés pour éviter ces dissimulations : la suppression des valeurs au porteur serait un des plus efficaces, mais aurait l'inconvénient d'être peu en harmonie avec l'organisation moderne du marché financier. On a songé aussi à supprimer l'article 724 du Code civil qui organise la saisine, et à rendre l'envoi en possession obligatoire dans tous les cas. Cette mesure pourrait être efficace : toute distraction au moment du décès prendrait le caractère d'un vol et entraînerait toutes ses conséquences. Enfin, cette réforme, en modifiant le Droit civil, aurait une grande portée au regard des valeurs à l'étranger, car leurs détenteurs, même avec une jurisprudence douteuse, hésiteraient à les remettre aux héritiers avant l'envoi en possession. Le système de l'Etat héritier aurait aussi accordé une garantie importante au fisc, en le faisant cohéritier au lieu de

simple créancier de la succession. Les scellés auraient dû être apposés jusqu'à l'arrivée de son représentant, toute distraction de valeurs devenant un recelé. Nous avons vu ce que ce système avait d'exagéré au point de vue fiscal ; mais, sans l'adopter, on pouvait peut-être conserver l'indéniable garantie qu'il apporte au Trésor en déclarant celui-ci cohéritier, à concurrence du montant des droits prévus par les lois en vigueur. Il est regrettable que rien n'ait encore été fait dans cet ordre d'idées.

Si des fraudes importantes restent possibles, il faut cependant reconnaître que leurs conséquences deviennent de plus en plus graves pour leurs auteurs. Le Ministre des Finances a senti, au moment où la France accomplissait un si considérable effort fiscal, la nécessité de frapper durement les déserteurs de l'impôt, et de les rendre justiciables des tribunaux correctionnels. L'article 174 du projet de loi appliquait à toutes les personnes qui auraient, au moyen de manœuvres frauduleuses, tenté de se soustraire totalement ou partiellement au paiement d'un impôt légalement exigible, les peines prévues par le Code pénal en matière d'escroquerie. De plus, les sommes dissimulées devaient être confisquées à titre d'amende fiscale. Cette rigueur paraît juste ; l'individu qui se refuse à participer aux charges sociales ne devrait plus attendre de la société la garantie de sa propriété. Il est donc regrettable que le Parlement ait cru devoir écarter une disposition aussi menaçante pour les fraudeurs.

L'article 112 de la loi du 25 juin 1920 fournit cependant contre les dissimulations, des armes qui ne sont pas négligeables. Il s'étend à toutes les soustractions ou tentatives de soustractions frauduleuses en matière d'im-

pôt, sauf de douanes, de contributions indirectes et de culture du tabac autorisée, qui sont régies par des textes particuliers. Il en fait un délit, puni d'une amende de 1.000 à 5.000 francs, et, en cas de récidive, de un à trois ans de prison, avec, facultativement, l'interdiction de certains droits. L'affichage et la publication du jugement sont, en outre prévus. Le bénéfice des circonstances atténuantes pourra être accordé.

Mais en matière de successions, ce texte n'est pas le seul applicable. L'amende pénale n'exclut pas la perception des droits en sus, à titre d'amende fiscale, pour défaut de déclaration ou omission, conformément à la loi du 22 frimaire, an VII. De plus, l'article 8 de la loi du 18 avril 1918, qui avait déjà correctionnalisé les contraventions fiscales en matière de succession, reste en vigueur. Le délit est ici constitué par le fait d'avoir signé une déclaration frauduleuse et assimilé au faux serment en matière civile puni par l'article 366 du Code pénal d'un emprisonnement de un à cinq ans et d'une amende de 100 à 3.000 francs. Il se distingue nettement du délit établi par la loi de 1920 qui résulte de la soustraction frauduleuse au paiement de l'impôt. Le contribuable fraudeur pourra donc s'entendre condamner pour deux délits différents. Cependant, la peine la plus forte pourra seule être appliquée, conformément au principe du non-cumul des peines : ce sera, par conséquent, celle de l'article 366 qui prescrit l'emprisonnement dès la première condamnation. Notons aussi que les circonstances atténuantes, non prévues par l'article 366, peuvent être accordées en vertu de l'article 8 de la loi du 18 avril 1918.

Enfin, il faut rappeler que la même loi frappe de peines fiscales importantes les personnes qui ont procédé à l'ouverture des coffres en location, contrairement à ses dispositions. Elle prévoit aussi des sanctions contre les bailleurs de coffres ou les notaires qui manqueraient aux obligations à eux imposées.

Les pénalités établies par la nouvelle loi n'ajoutent donc pas beaucoup de force à celles qu'avait déjà prononcées en matière de successions la loi de 1918. Il faut reconnaître qu'elles sont assez redoutables pour prévenir bien des fraudes. On peut leur reprocher de ne pas proportionner la condamnation pécuniaire à l'importance du délit, de telle façon qu'une dissimulation de quelques centaines de francs sur une petite succession pourra entraîner une amende de 5.000 francs, qui ne sera pas dépassée pour une dissimulation de plusieurs millions. A défaut de la confiscation totale des sommes dissimulées que demandait le Ministre, il faut regretter qu'une confiscation au moins partielle n'ait pas permis de rendre la pénalité exactement proportionnelle à la dissimulation.

La réorganisation projetée de l'Administration de l'Enregistrement, les facilités nouvelles qu'elle reçoit de se procurer les renseignements nécessaires, contribueront à restreindre l'évasion fiscale. Cependant il reste encore trop difficile de dépister les valeurs mobilières soustraites à l'ouverture de la succession, ainsi que les dépôts de valeurs à l'étranger. Seule la suppression de ces deux fuites importantes assurera un fonctionnement parfait de notre fiscalité successorale.

CONCLUSIONS

Nous nous sommes efforcé, au cours de cette étude, de mettre en relief les modifications les plus importantes apportées par la loi du 25 juin 1920 au régime fiscal des successions. Il est encore trop tôt pour porter sur cette œuvre législative un jugement définitif, car elle n'a point subi les épreuves de l'application qui, seules, peuvent en faire apparaître dans leur réalité les qualités et les défauts. Nous ne pouvons donc formuler que quelques appréciations d'ordre théorique, en attendant de la pratique seule leur confirmation ou leur infirmation.

La tâche du législateur était particulièrement délicate en matière d'impôts successoraux. Procurer de nouvelles ressources au Trésor sans arriver à établir des taux spoliateurs n'était pas sans difficulté, alors que les tarifs précédemment en vigueur paraissaient déjà exagérés à une grande partie de l'opinion. Quelle que soit la gravité des critiques que l'on est en droit d'adresser à son œuvre, il faut reconnaître que le Parlement a su faire preuve à la fois de modération et de courage fiscal.

Le nouveau régime fiscal des successions est, comme nous l'avons vu, issu du système précédent complété et modifié. De cette origine, résulte une certaine sécurité dans les résultats à attendre, mais peut-être aussi ce manque de cohérence inhérent aux œuvres qui ne résultent pas d'un plan unique,

Il nous paraît sage d'avoir réservé la question d'une nouvelle limitation de la vocation héréditaire ; question irritante et délicate au point de vue théorique, destinée à soulever de grosses difficultés juridiques dans son application, mais par contre d'une importance bien réduite au point de vue pratique.

Devant la nécessité pressante de procurer au Trésor des ressources abondantes et surtout immédiates, il était difficile d'éviter une augmentation nouvelle des tarifs. Le Parlement a su cependant éviter l'exagération en choisissant, tant en ligne directe qu'en ligne collatérale, les tarifs les plus modérés qui furent proposés au cours de la discussion. Ces tarifs sont cependant très élevés, surtout au regard des grosses successions et en ligne collatérale. Pour les tranches supérieures, ils donnent à l'impôt successoral le caractère d'un impôt sur le capital, et soulèvent toutes les difficultés économiques et fiscales qui sont inhérentes à cette catégorie d'impôts. La Société tout entière est intéressée à ce que l'impôt reste juste et même modéré vis-à-vis des contribuables les plus riches : si, en effet, toute acquisition est interdite par le fisc au-dessus d'un certain chiffre, les possesseurs de gros capitaux sont amenés, sinon à des fraudes, du moins à ralentir leur initiative et à priver la production tout entière de l'impulsion énergique qu'ils peuvent lui donner.

Là comme ailleurs, nous persistons à croire qu'il vaut mieux attendre l'augmentation des recettes de l'accroissement de la matière imposable plutôt que de la rechercher par l'élévation indéfinie des taux. En matière successorale, il paraît souhaitable qu'une modé-

ration des taux de l'impôt accompagne et favorise le rétablissement de notre équilibre économique et financier.

Le traitement plus favorable accordé aux familles nombreuses est en harmonie avec la tendance actuelle de notre législation fiscale et continue heureusement l'évolution commencée en 1917 en matière d'impôts successoraux.

Ce fut également œuvre de justice que de tenir un compte plus large, avant de taxer le patrimoine, des sacrifices de sang consentis au pays par la famille.

La critique la plus grave que l'on puisse faire à la nouvelle loi concerne, à notre avis, la modification apportée à l'incidence de la taxe successorale. Nous avons vu comment elle aboutissait, suivant l'interprétation adoptée de l'article 30, *in fine*, à établir dans certains cas ou bien une taxation tout à fait exagérée, ou, au contraire, à permettre d'éviter le paiement de la taxe successorale.

Le législateur a senti la nécessité d'assurer une exécution intégrale de la loi. Il s'est efforcé, dans ce but, de faciliter les recherches de l'administration, de prévenir les fraudes et de punir durement celles qui continueraient à se produire. Si son œuvre n'est pas complète à ce sujet, cela résulte de la nécessité d'une entente ou d'une législation internationale pour assurer un contrôle parfait du mouvement des valeurs mobilières.

Dans les conditions particulièrement hâtives où le Parlement a dû discuter et voter la loi portant création de nouvelles ressources fiscales, et sans se dissimuler

la gravité de certaines critiques théoriques ou de détail, il faut reconnaître qu'il a su, en matière successorale, faire œuvre utile en fournissant au Trésor un supplément de recettes appréciable, sans cependant décourager toute activité économique par des tarifs véritablement spoliateurs ; il a su également adoucir le fisc devant certaines situations particulièrement dignes d'intérêt, et s'est efforcé de garantir intégralement l'application de la loi.

Certes, des modifications sont encore à désirer ; on voudrait voir introduire dans notre régime fiscal des successions, plus d'unité, et disparaître des inégalités peu justifiables. La loi du 25 juin 1920 marque cependant un nouveau progrès vers la réalisation d'une fiscalité successorale parfaite, perfection que l'on doit toujours rechercher, mais qu'il est bien difficile d'atteindre.

VU : *Le Président de la Thèse,*

HITIER.

Vu : *Le Doyen,*

F. LARNAUDE.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

APPELL.

